



DIÁRIO DA REPÚBLICA

21 de setembro de 2016

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 2.^o trimestre de 2015

Acórdão de 8 de Abril de 2015.**Assunto:**

Contra-ordenação fiscal. Recurso. Apensação.

Sumário:

- I — Assiste legitimidade à Fazenda Pública para interpor recurso do despacho judicial que determinou a apensação de diversos processos de impugnação de decisões proferidas em autos de contra-ordenação por a identidade do infractor ser a mesma em todas elas;*
- II — No momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, o juiz deve ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal;*
- III — Na fase judicial a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr: artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.*

Processo n.º 75/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 - A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal do despacho proferido pela Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 13 de Outubro de 2014, que admitiu liminarmente oito recursos do mesmo recorrente que lhe haviam sido distribuídos e determinou a sua apensação ao processo n.º 913/14.2BEPNF - A (recurso de decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de IUC).

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

A. Vem o presente recurso interposto do duto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pelo arguido, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pelo Meritíssimo juiz a quo, de todos os processos de recurso de contra-ordenação que lhe foram distribuídos, do mesmo recorrente, o que resultou na apensação de 7 processos de contra-ordenação aos presentes autos.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que «resulta da consulta do sistema informático que, me foram distribuídos outros processos de recurso de contra-ordenação instaurados por este mesmo recorrente», determinando conseqüentemente, a apensação de 7 processos a estes autos.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º2 do art. 73º do RGCO.

E. Observa-se de perto, quanto a esta questão, o duto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em «Regime Geral das Infracções Tributárias anotado», 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes, que se transcreve:

«Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça pelo menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo esta possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado.

Por isso, deve-se concluir que será aplicável subsidiariamente o preceituado no n.º 2 do art. 73º do RGCO.»

F. Quanto à subida imediata do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto no art.º 84, do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em «Regime Geral das Infracções Tributárias anotado», 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

G. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu apensar todos os recursos de contra-ordenações do mesmo recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

H. Especificando o que para aqui releva, quanto à apensação de vários processos de contra-ordenação e por forma a evitar neste âmbito a formação de caso julgado parcial, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expandido no douto despacho a quo, não se conformando a Fazenda Pública com o mesmo e considerando que tal despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade como art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06.

I. A decisão subjacente ao douto despacho a quo, de apensação dos 7 processos de contra-ordenação distribuídos à Meritíssima Juiz a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

J. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), sendo que não existe nestes diplomas, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação.

K. O artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a «competência por conexão» em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

L. Neste âmbito importa observar o entendimento do Ilustre Juiz do TEDH Paulo Pinto de Albuquerque, in «Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem», Universidade Católica Editora, 2011, em anotação ao art. 36.º, p. 128: «O critério do artigo 36º só opera relativamente aos processos que se encontrem na fase administrativa (...) Na fase judicial, a conexão rege-se pelo disposto nos artigos 24.º e seguintes do CPP.»

M. Assim, por força do disposto no art. 41º do RGCO, quanto à unidade e apensação de processos, terá de se recorrer aos preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, às normas do Código de Processo Penal (CPP).

N. Perscrutado o referido diploma legal, temos que, quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24º.

O. As infracções por falta de pagamento de taxas de portagens, como as dos presentes autos e dos autos ora apensados, não são cometidas através da mesma acção, na mesma ocasião ou lugar, não sendo também umas, causa ou efeito das outras, nem se destinando umas, a continuar ou a ocultar as outras, não sendo praticadas por vários agentes em comparticipação, não se verificando igualmente qualquer outra das condições aí taxativamente previstas - Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/12/2013, proc. n.º 07056/13.

P. Quanto à conexão subjectiva que sustentou a opção da Meritíssima Juiz a quo, salvaguardando-se que o art. 25.º do Código de Processo Penal, limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24.º, a todos os crimes cometidos na área de uma mesma comarca, da competência de diferentes tribunais dessa área, mas não prescinde, salvo melhor opinião, dos critérios de conexão processual subjectiva do art. 24.º, sob pena de essa taxatividade perder toda a razão de ser, e se permitir mais, quando os crimes são do conhecimento de dois ou mais tribunais, com sede na mesma comarca, do que quando a apreciação da ocorrência de mais do que um crime cometido pelo mesmo agente é da competência do mesmo tribunal.

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos do art. 24.º do CPP.

R. E nesse pressuposto, só o funcionamento da conexão permite a apensação de processos, nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do mesmo diploma legal, que tem em vista a economia processual e uniformidade de julgamento, mas impõe-se que se verifiquem, desde logo, os elementos objectivos de conexão tipificados na lei, o que não ocorre in casu.

S. No caso em apreço, os processos apensados correspondem ao levantamento de vários autos de notícia, autónomos entre si, face aos restantes, que deram lugar a diversos e independentes processos de contra-ordenação, aos quais, por decisão de condenação, foi aplicada a coima respectiva, ainda não transitada em julgado.

T. Sucede que, os 7 processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pela Meritíssima Juiz a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 7 recursos dos processos de contra-ordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo e, conseqüentemente, é ilegal a decisão que determina a nulidade da decisão da coima aplicada, com fundamento nos mesmos normativos do CPP.

W. Entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que o douto despacho enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a unicidade e apensação de processos, mormente os artigos 24.º, 25.º, 28.º e 29.º do CPP, aplicáveis por força do art. 41.º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3.º do RGIT, atendendo a que estão em causa recursos de processos de contra-ordenação tributária.

Termos em que,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta sentença recorrida, com as legais consequências.

2 - Respondeu o Ministério Público no TAF de Penafiel, concluindo nos termos seguintes:

1ª - Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente, nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da douta decisão/sentença posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado «erro na aplicação do direito,» (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz «errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,» designadamente das «que regem a unicidade e apensação de processos, mormente os artigos 24.º, 25.º, 28.º e 29.º do CPP, aplicáveis por força do art. 41.º do RGCO,» (sic).

2ª - Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (n.º 1, do art.º 83º do RGIT e art.º 73º, n.º 2 do RGIMOS, aplicável ex vi alínea b) do art.º 3º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da requerida e judicialmente determinada subida imediata, visto o objecto do presente recurso e o prescrito no n.º 1, do art.º 407º do CPP, subsidiariamente aplicável nos termos do disposto no art.º 41º daquele RGIMOS, julga-se adequado o fixado regime de subida.

3ª - A argumentação do/a R. baseia-se no, se não errado, pelo menos infundamentado pressuposto de que «A decisão subjacente ao douto despacho a quo, de apensação dos 7 processos de contra-ordenação.../... aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.» (sic conclusão I).

4ª - Sendo inegável a identidade do/a arguido/a/recorrente em todos os processos de contra-ordenação e subsequentes recursos apresentados em causa e constituindo embora esta, fundamento bastante e suficiente para a determinada apensação dos referidos 7 (sete) processos ao presente, inquestionável é todavia também, que do douto despacho sub judice não consta que tenha sido tal fundamento o único para decidir a determinada respectiva apensação.

5ª - Sendo facto que apenas discorre e argumenta o/a R. com base em tal pressuposto e tendo ainda em conta a suficiência do pressuposto em causa, não cabe aqui cuidar dos demais (eventuais) fundamentos da decidida apensação, que sempre extravasariam o objecto do interposto recurso, delimitado, nos termos legais, pelas conclusões do/a R..

6ª - O/A R. apresenta interpretação, absolutamente inovadora mas, salvo melhor entendimento, inaceitável, do disposto nos citados preceitos legais do CPP, mormente no respectivo art. 25.º.

7ª - Pretende o/a R. que «quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24.º (sic. Conclusão N.) e «Quanto à conexão subjectiva .../... que o art. 25º do Código de Processo Penal limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º, .../... (sic conclusão P)

8ª - Porém, ao contrário do que, aparentemente defende o/a R., o art. 25º do CPP dispõe quanto à conexão de processos, não só da competência de tribunais com sede na mesma comarca mas, desde logo, naturalmente, também do mesmo tribunal, prescrevendo a conexão subjectiva, sendo indiscutível face ao respectivo teor que, independentemente da existência, ou não, de conexão objectiva nos termos previstos nas diversas alíneas do n.º 1 do art.º 24º, há conexão, quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes (neste contexto, várias contra-ordenações), cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca e logo, por maioria de razão, também do mesmo tribunal.

9ª - A própria letra do art. 25.º afasta a interpretação pugnada pelo/a R. de que o mesmo apenas «*amplia*» «o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º» (sic).

10ª - A expressão «Para além dos casos previstos no artigo anterior» constante do art. 25.º em análise significa inequivocamente que os casos previstos no artigo anterior, se acrescentam/adicionam/aditam/juntam outros, não se reportando por conseguinte, manifestamente, apenas aos mesmos casos quando o respectivo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca.

11ª - A conclusão do/a R - «O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24.º do CPP (cfr: conclusão Q), resulta, além de indemonstrada, inaceitável face à letra e espírito da lei.

12ª - Sendo embora a economia processual e a uniformidade de julgados os critérios que presidem à conexão de processos, sendo certo que, no ao último concretamente concerne, a ausência de apensação pode implicar decisões contrárias quanto à mesma situação, em última instância, o princípio que subjaz à conexão/apensação, é o do direito ao devido processo legal que constitui direito fundamental consagrado na DUDH (cfr: art.º 8º), que se concretiza, entre outros, nos princípios da justiça material, da equidade e do direito de defesa, constitucionalmente consagrados (cfr: art.º.s 20º, 32º, n.º 10 e 202º, n.º 2 da CRP).

13ª - A não determinação de apensação dos processos, quando (como no caso) entre os mesmos se verificar qualquer das situações de conexão previstas na lei, (de conexão objectiva ou subjectiva, portanto e no caso então, pelo menos subjectiva), e não se verificando as excepções legalmente previstas para a separação de processos (cfr: art.º 30º do CPP) - aplicáveis *mutatis mutandis* para a manutenção da autonomia de processos conexos entre si - constitui ilegalidade por errada aplicação do direito, mormente, além dos preceitos legais citados pelo/a R., do invocado art.º 25º do CPP.

14ª - Pretendendo o R. «.../... que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 7 recursos dos processos de contra-ordenação.» (sic parte final da conclusão U.), contrapõe-se que não só pode como aliás deve, sob pena de ilegalidade por violação das prescrições dos art.s 25º e 29º do CPP.

15ª - Concluindo a final o/a R. «ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo .../.....» (sic conclusão V.), conclui ao contrário o MP, que, verificando-se como inquestionavelmente se verifica no caso, conexão subjectiva, ilegal seria não determinar a apensação.

16ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada apensação válida e legal, o douta despacho recorrido deve ser confirmado/mantido.

NESTES TERMOS e nos demais que V. EXCIAS doutamente suprirão, deve a douta decisão/sentença recorrida ser confirmada/mantida, negando-se provimento ao interposto recurso.

Assim decidindo farão os/as Venerandos/as Conselheiros/as **JUSTICA.**

3 - A Meritíssima Juíza “a quo” sustentou o decidido por despacho de fls. 65 dos autos.

4 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA remeteu para a resposta à motivação do recurso apresentada pelo Ministério Público em 1.ª instância (fls. 67, verso, dos autos).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 - Questão a decidir

É a de saber se o despacho recorrido enferma de erro *erro na aplicação do direito* ao ter determinado a apensação aos autos de sete outros recursos de contra-ordenação tributários do mesmo recorrente que haviam sido distribuídos ao mesmo juiz.

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para o presente recurso e o efeito deste não são questões controvertidas nos presentes autos (cfr. resposta à motivação do recurso e despacho de admissão deste, a fls. 48, *in fine*, dos autos), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

O presente recurso foi interposto e admitido ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) – para *melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência* -, entendendo este Supremo Tribunal, que *tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa*, que se justifica a admissão do recurso com esse fundamento dada a *necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente* (cfr. neste

sentido, os recentes Acórdãos deste STA de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14, e de 11 de Março de 2015, rec. n.º 74/15).

6 - É do seguinte teor o despacho recorrido (fls. 23 dos autos)

«Despacho:

Por ser legal, tempestivo e obedecer às exigências legais, admito liminarmente o recurso (arts. 63.º, n.º 1, do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro e alterações posteriores (RGIMOS), 3.º, alínea b) e 80.º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Sucede que, resulta da consulta do sistema informático que, me foram distribuídos outros processos de recurso de contra-ordenação instaurados por este mesmo recorrente.

Todos esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais.

Assim, admito liminarmente todos os recursos deste recorrente que me foram distribuídos, cf. arts. 63.º, n.º 1, do RGIMOS, 3.º, alínea b) e 80.º, n.º 1, do RGIT e, determino a sua apensação a estes autos.

Junte cópia deste despacho a esses processos.

Notifique.

D.N.»

6 - Apreciando.

6.1 Da legalidade do despacho recorrido

A questão suscitada no presente recurso – a de saber se é ilegal a decisão de apensação aos autos de outros sete recursos de contra-ordenação interpostos pelo mesmo recorrente e distribuídos ao mesmo juiz - foi já decidida, em sentido uniforme, por este STA em três Acórdãos muito recentes – Acórdãos de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14 e de 11 de Março de 2015, recursos n.ºs 1557/14 e 74/15 -, que apenas divergem do presente porquanto ali estavam em causa recursos de decisão de aplicação de coimas por falta de pagamento de taxas de portagem e nos presentes autos em causa está contra-ordenação por falta de pagamento de Imposto Único de Circulação (IUC), não sendo a diferente natureza do tributo (de que, aliás, a recorrente nem sequer parece ter-se apercebido – cfr. conclusão O) das suas alegações de recurso) determinante para que os presentes autos tenham sorte diferente daquela que foi determinada naqueles outros arestos, a saber, a improcedência do recurso, porquanto a decisão recorrida se afigura conforme ao disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável, nada havendo a censurar ao decidido.

Daí que, pelos fundamentos constantes do Acórdão de 11 de Março de 2015, proferido no recurso n.º 75/15 (em que as partes são as mesmas e substancialmente idênticas as conclusões das alegações da recorrente), haverá que negar provimento ao recurso, confirmando o despacho recorrido.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.

Assunto:

Garantia bancária. Caducidade. Arguição de excepções. Prescrição da dívida executanda. Conhecimento oficioso.

Sumário:

- I — Nos termos do disposto no artigo 183º-A, n.º 1 do CPPT, a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição;*
- II — Nas situações, como a dos autos, em que a reclamação graciosa e a respectiva garantia haviam sido deduzida e prestada antes da entrada em vigor da Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto (que reintroduziu o artigo 183º-A), 01/01/2009, e se mantinham pendentes nessa data, aquele prazo de um ano conta-se a partir dessa data de 01/01/2009;*

- III — *A razão de ser da caducidade da garantia não se prende com qualquer circunstancialismo inerente à relação fundamental entre o ordenante e o beneficiário, antes está intimamente ligada a razões de eficiência da Administração Tributária e de segurança jurídica, ocorrendo, por isso, ope legis.*
- IV — *Os interessados, para efeitos do disposto no artigo 183º-A, n.º 3 do CPPT, são todos aqueles que nisso tenham interesse, ou dito de outro modo, são todos aqueles intervenientes processuais que retirem utilidade da declaração de caducidade;*
- V — *Nos termos do disposto no artigo 175º do CPPT a prescrição é de conhecimento oficioso, quer pelo órgão de execução fiscal, quer pelo juiz;*
- VI — *O órgão de execução ao proceder à liquidação e determinação do montante pelo qual será responsável o garante, posto que não lhe pode pedir mais do que as responsabilidades do devedor tributário (executado), de cujas responsabilidades é garante, impõe-se-lhe, por força dos princípios da legalidade e da verdade material, que previamente determine se a dívida tributária se encontra ou não prescrita.*

Processo n.º 274/15-30.

Recorrente: A... — BANCO ..., SA

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A.....BANCO, SA, inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (TAF do Funchal) datada de 9 de Janeiro de 2015, que julgou improcedente a reclamação que havia deduzido contra a citação datada de 12 de Setembro de 2014, correspondente ao ofício n.º 11755, para pagamento de 348.894,44 € no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2810200601003518, em que o executado é o Clube B....., em virtude do reclamante e ora recorrente ter prestado a favor do executado uma garantia bancária.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I - A questão de saber se estamos perante uma fiança ou uma garantia autónoma pressupõe a interpretação do negócio jurídico em causa, sendo que em caso de dúvida presume-se ser fiança.

II - As garantias bancárias não têm que ser necessariamente autónomas, sendo frequentemente fianças bancárias: trata-se, aliás, de uma das modalidades da caução legalmente admitidas (vd. art. 623.º, n.º 1, parte final, do Código Civil,) e tipicamente prestadas a pedido do devedor.

III - Do texto da garantia prestada pelo Banco resulta a sua natureza de fiança bancária, desde logo por não ter havido renúncia a qualquer objeção ou meio de defesa.

IV - Não é de afastar a qualificação como fiança da garantia apenas pela circunstância de não haver qualquer menção expressa à fiança, ao contrário do vertido na sentença ora recorrida.

V - A fiança caracteriza-se pela acessoriedade das obrigações assumidas, que fica dependente da existência e validade das obrigações da mandante, o Clube B....., nos termos do disposto nos arts. 627.º, n.º 2 e 632.º, n.º 1, do C. C..

VI - A referência a “principal pagador” só implica a renúncia ao benefício da execução prévia (cfr. alínea a) do art. 640.º do C.C.) e não a renúncia aos demais meios de defesa, como é o caso das exceções invocadas.

VII - A obrigação do Banco fiador harmoniza-se, necessariamente, com a do afiançado (Clube), nos termos dos arts. 627.º, n.ºs 1 e 2 e 634.º do CC., o que se traduz na possibilidade do fiador poder invocar contra o credor quaisquer meios de defesa que competem ao devedor (637.º, n.º 1 do CC.).

VIII - Assistindo ao ora recorrente, na qualidade de fiador, o direito de recusar o pagamento da garantia no caso *sub judice*, invocando a prescrição das dívidas fiscais.

IX - Ainda por hipótese meramente académica, a garantia bancária prestada pelo A.....fosse qualificada como garantia autónoma à 1ª solicitação - o que não se concede - o Banco recorrente não deixaria de poder invocar a exceção de caducidade da garantia, por se tratar de um meio de defesa próprio do garante na relação com o beneficiário da mesma.

X - Ao deixar de apreciar as questões de Direito que o Banco expressamente suscitou, a sentença proferida padece de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC (aplicável *ex vi* do artigo 2º, alínea e) do CPPT), traduzindo-se esse vício no incumprimento, por parte do julgador, do dever prescrito no artigo 660º, n.º 2, do CPC, segundo o qual deve o juiz resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação.

XI - Dispondo, assim, este Venerando Tribunal de todos os elementos necessários, deverá suprir a nulidade apontada, conhecendo das questões invocadas da prescrição da dívida e da caducidade da garantia, nos termos e ao abrigo do disposto no art. 665.º, n.ºs 1 e 2, do CPC.

XII - As dívidas objeto do processo de execução fiscal em análise reportam-se a IVA (imposto sobre o valor acrescentado) respeitante ao 4.º trimestre de 2001, 1.º trimestre de 2002, 4.º trimestre de 2002 e 4.º trimestre de 2003.

XIII - O prazo de prescrição das dívidas fiscais objeto da presente execução é de oito anos contados, no limite, a partir do fim do trimestre em que se verificou a exigibilidade do imposto.

XIV - Sendo o prazo de 8 anos, as alegadas dívidas de IVA encontram-se prescritas desde, respetivamente, 31/12/2009, 31/03/2010, 31/12/2010 e 31/12/2011.

XV - Mesmo admitindo que o processo estivesse estado suspenso desde 2007-10-30 (data em que terá sido apresentada garantia por motivo de reclamação graciosa) até 2011-07-25 (data em que terá ocorrido o trânsito em julgado dos processos de reclamação), pelo menos parte das dívidas fiscais cujo valor é exigido ao ora recorrente encontra-se igualmente prescrito.

XVI - Tal prazo prescricional já se encontrava esgotado, à data de 16/09/2014 (data em que o recorrente se considera validamente citado), para as dívidas de IVA respeitantes ao 4.º trimestre de 2001 e 1.º trimestre de 2002.

XVII - Assim, quer a dívida no valor global de € 215.526,54 (= € 182.959,71 + € 32.566,83), quer a dívida no valor global de € 3.474,42 (€ 2.992,79 + € 481,63) se encontram prescritas e, como tal, não podem ser exigidas ao recorrente.

XVIII - Destarte, na qualidade de fiador, sendo um devedor subsidiário, só foi citado decorridos mais de cinco anos após as liquidações de IVA objeto da presente execução, logo não lhe é oponível qualquer interrupção da prescrição, nomeadamente por via da citação do Executado em 2006/12/28.

XIX - O art. 183.º-A do CPPT, sob a epígrafe “Caducidade da garantia em caso de reclamação graciosa” estabelece no n.º 1 que «*A garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição.*»

XX - A garantia bancária n.º 01/07/433 foi prestada em 25 de Outubro de 2007, “por motivo de reclamação graciosa — processos n.ºs 2810200594002814 e 2810200594002822” tendo sido entregue pelo Executado no Serviço de Finanças em 2007/10/30, na sequência da apresentação das referidas reclamações graciosas.

XXI - A decisão da reclamação graciosa que motivou a prestação da garantia bancária foi proferida em 23/03/2010, portanto em data posterior a 01/01/2010, sem que tal atraso fosse imputável ao Clube, logo é manifesto que decorreu mais de um ano, desde 01/01/2009, sem que tais reclamações graciosas tivessem sido definitivamente decididas, pelo que a garantia bancária n.º 01/07/433 caducou, o que deverá ser reconhecido nos termos e para os efeitos dos n.ºs 3 e 5 do art. 183.º - A do CPPT.

XXII - Se assim não se entendesse, e por hipótese meramente académica se considerasse que a Lei do Orçamento do Estado para 2007 eliminou o prazo de caducidade das garantias prestadas, tal consubstanciaria uma ofensa clara ao princípio da segurança jurídica e do princípio da proporcionalidade.

XXIII - Defender posição contrária seria consentir que garantias prestadas anteriormente ficassem em posição mais desfavorável, violando os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade, consagradas nos arts. 13.º, n.º 1 e 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

Nesta conformidade e invocando o sempre *mui* douto suprimento de Vossas Excelências, deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, e em consequência, conhecer desde logo da prescrição em relação ao recorrente de todas e quaisquer importâncias devidas no âmbito dos presentes autos, com a consequente extinção da garantia bancária n.º 01/07/433 ou, ainda que *assim não se entenda, ser declarada a caducidade da referida garantia bancária e devolvido o original da mesma ao Recorrente.*

Assim se fazendo a costumada JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado, pronunciou-se pela procedência do recurso, no sentido da baixa dos autos à 1ª instância a fim dos autos serem convalidados para a forma processual da oposição à execução, para se conhecer das demais questões, pois entendeu que se verifica erro na forma do processo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 03/02/2006 foi instaurado contra Clube B..... o processo de execução fiscal com o n.º 2810200601003518 para cobrança de dívidas de Imposto sobre o Valor Acrescentado e juros, relativos aos períodos de tributação 2001-10 a 2001-12, 2001-01 a 2002-03, 2002-10 a 2002-12, 2003-10 a 2003-12, no montante de € 280. 371,87, com base nas certidões de dívida n.º 2006/30816, 2006/30817, 2006/30818, 2006/30819, 2006/30820, 2006/30821, 2006/30830, 2006/30831, no montante de € 280. 371,87 “[cfr. doc. de fls. 48 a 56 dos autos].

2. Em 15/12/2005 foram apresentadas duas reclamações graciosas contra as liquidações de IVA em cobrança no processo de execução fiscal referido em 1., as quais originaram os processos n.ºs 2810200594002814 e 2810200594002822. [cfr. doc. de fls. 58 a 81 dos autos].

3. Em 04/10/2007 foi efetuada “Liquidação para efeitos de garantia” nos termos do artigo 99.º n.º 5 do CPPT, a qual se fixou em €361.286,79, nos seguintes termos:

<i>Dívida Exequenda</i>			280.371,87
<i>Juros de mora</i>			5.607,46
<i>Custas</i>	<i>Encargos</i>	27,37	
	<i>Taxa de Justiça</i>	3.022,73	3.050,10
<i>Subtotal</i>			289.029,43
<i>Acréscimo 25%</i>			72.257,36
<i>Total</i>			361.286,79

[cfr. doc. de fls. 61 dos autos].

4. Foram efetuadas penhoras sobre bens móveis [cfr. doc. de fls. 64 a 68 dos autos].

5. Por ofício n.º 5869 de 08/10/2007, recebido em 10/10/2007, foi o Clube B..... para prestar garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal referido em 1. [cfr. doc. de fls. 69 a 73 dos autos].

6. Em 25/10/2007 foi subscrito documento intitulado “*GARANTIA BANCÁRIA n.º 01/07/433*”, com o seguinte teor:

“*O A..... - BANCO, SA., (...) presta pelo presente documento, como principal pagador, em nome e a pedido do CLUBE B....., (...) uma garantia bancária a favor da FAZENDA PÚBLICA, até ao limite de € 361.289,79 Euro (...) destinada a garantir a Dívida Constante do Processo Executivo n.º 2810200601003518, por motivo de reclamação graciosa — processos n.os 2810200594002814 e 2810200594002822.*

O valor da presente garantia bancária é pois, de € 361.289,79 Euro (...).

Esta garantia é válida até à extinção do processo n.º 2810200601003518.

[conforme consta dos doc. de fls. 130 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

7. Por despacho de 23/03/2010, comunicado ao executado através do ofício 1491 de 23/03/2010, recebido em 24/03/2010, foi indeferida a reclamação graciosa com o n.º 2810200594002822 relativamente à liquidação de IVA de 2003/12T [conforme consta dos doc. de fls. 75 a 77 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

8. Em 23/04/2010, o executado interpôs recurso hierárquico do despacho de indeferimento proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1, no âmbito do processo de reclamação graciosa n.º 281020005002822, o qual foi indeferido por despacho de 31/03/2011, notificado ao executado em 26/06/2011 [conforme consta dos docs. de fls. 108 a 129 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

9. Em 06/08/2014 foi elaborada “*Informação*” da qual consta, designadamente, o seguinte: “*(...) Tendo-se verificado que o processo de execução fiscal n.º 2810200601003518 consta uma garantia bancária prestada pelo A..... (...) Garantia n.º 01/07/433 emitida em 2007-10-25 para garantir a dívida a ser exigida no referido processo por motivo de reclamação graciosa, tendo os mesmos sido indeferidos e não tendo sido deduzida qualquer impugnação judicial nos termos da artigo 99.º do CPPT, deverá ser citado o A..... (...) entidade que prestou a garantia, para proceder ao pagamento da importância de € 348.894,44, nos termos do n.º 2 do artigo 200.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)*”. [cfr. doc. de fls. 108 e 109 dos autos].

10. Sobre a informação referida no número anterior recaiu despacho da Chefe de Finanças de 06/08/2014, ordenando a citação *A....., SA para proceder ao pagamento da importância de € 348.894,44 respeitante ao valor em dívida do processo de execução fiscal n.º 2810200601003518.* [cfr. doc. de fls. 110 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido].

11. Em 08/09/2010, o ora Reclamante deduziu oposição à execução fiscal n.º 2810200601003518, tendo prestado “*GARANTIA BANCÁRIA N/NR 09/2014FIRST DEMAND*” para suspensão da execução fiscal n.º 2810200601003518. [cf. doc. de fls. 133 a 188 dos autos].

12. Por ofício n.º 11755 de 12/09/2014, enviado mediante carta registada com aviso de receção, recebido em 16/09/2014, foi a Reclamante citada para pagamento de importância correspondente à garantia n.º 01/07/433 de 25/10/2007, no valor de € 361.286,79 [cfr. doc. de fls. 239 dos autos].

13. Em 25/09/2014 foi remetida ao Serviço de Finanças do Funchal I a petição inicial da presente reclamação.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido, começando-se, naturalmente, pela nulidade que vem assacada à sentença recorrida.

Alega o recorrente na sua conclusão X e XI que, *ao deixar de apreciar as questões de Direito que o Banco expressamente suscitou, a sentença proferida padece de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC (aplicável ex vi do artigo 2º, alínea e) do CPPT), traduzindo-se esse vício no incumprimento, por parte do julgador, do dever prescrito no artigo 660º,*

n.º 2, do CPC, segundo o qual deve o juiz resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação.

Dispondo, assim, este Venerando Tribunal de todos os elementos necessários, deverá suprir a nulidade apontada, conhecendo das questões invocadas da prescrição da dívida e da caducidade da garantia, nos termos e ao abrigo do disposto no art. 665.º, n.ºs 1 e 2, do CPC.

Da leitura atenta que se faz da sentença recorrida ressalta à evidência que efectivamente não foi emitida qualquer pronúncia no tocante às questões suscitadas pela recorrente e que foram identificadas como se tratando da *prescrição das dívidas tributárias de IVA* e da *caducidade da garantia bancária* (por força da qual a recorrente “responde” no processo de execução fiscal).

Percebe-se, no entanto, porque assim se decidiu na sentença recorrida, ou melhor, porque não se emitiu qualquer pronúncia quanto a tais questões.

Após se ter analisado de forma muito detalhada e de se ter qualificado juridicamente o tipo de garantia prestada pelo Banco recorrido, concluiu-se: *“O Banco assumiu a posição de garante pelo incumprimento da executada. Esta garantia implica, para o Banco garante, a obrigação de pagar a quantia estabelecida, sem que lhe seja permitido invocar qualquer excepção fundada na relação fundamental entre o ordenante e o beneficiário.*

O que importa a improcedência da presente acção, sem que haja lugar ao conhecimento das demais questões invocadas pelo reclamante”.

Portanto, na sentença recorrida não se conheceu das questões da prescrição e da caducidade da garantia bancária porque se entendeu que a solução dada à qualificação jurídica da “garantia” prestada pelo banco recorrente prejudicava (ou melhor, tornava inútil) o conhecimento das restantes questões.

Dispõe o artigo 125.º do CPPT, sob a epígrafe “Nulidades da sentença”:

1 - Constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

2 - A falta da assinatura do juiz pode ser suprida oficiosamente ou a requerimento dos interessados, enquanto for possível obtê-la, devendo o juiz declarar a data em que assina.

Dispõe também o n.º 2 do artigo 608º do NCPC que, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, *excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

Conjugado o teor a sentença recorrida com o disposto nestes preceitos legais, podemos concluir que não ocorreu a omissão de pronúncia quanto àquelas questões invocadas pelo Banco recorrente, e não ocorreu essa omissão de pronúncia porque na sentença se explicou a razão pela qual não se conhecia das mesmas, o que cai na abrangência do disposto naquele artigo 608º, n.º 2. Ou seja, face ao decidido quanto à qualificação jurídica da “garantia” prestada ficou o Tribunal desobrigado de emitir pronúncia expressa quanto a estas duas questões e, por essa razão, não ocorre a omissão de pronúncia.

Mas, o facto de não ocorrer a omissão de pronúncia, não quer significar que não ocorra o erro de julgamento, tal como invocado nas conclusões do recurso, relativamente ao segmento da sentença recorrida em que se considerou que o conhecimento das questões da caducidade da garantia e da prescrição perderam utilidade.

Já vimos que na sentença recorrida se chegou à conclusão que a garantia prestada pelo Banco recorrente assumia um conteúdo tal que o impedia de invocar perante a Administração Tributária *qualquer excepção fundada na relação fundamental entre o ordenante e o beneficiário*, ou seja, entendeu-se que se tratava de uma garantia bancária autónoma e não de uma fiança, tal como pretendido pelo recorrente.

A questão da caducidade da garantia.

Sem pôr em causa a exaustiva análise efectuada na sentença recorrida no tocante aos diferentes tipos de garantia a que se pode subsumir a concreta garantia prestada pelo Banco recorrido, temos, e desde já, que relembrar as razões pelas quais foi prestada tal garantia e qual a regulamentação própria das Leis Fiscais sobre a mesma, bem como a doutrina que este Supremo Tribunal tem emitido sobre a caducidade das garantias prestadas pelos executados para suspensão das execuções mediante as quais lhes está a ser exigida coercivamente uma dívida tributária.

Dispõe actualmente o artigo 183º-A do CPPT, sob a epígrafe “Caducidade da garantia em caso de reclamação graciosa”:

1 - A garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição.

2 - O regime do número anterior não se aplica se o atraso na decisão resultar de motivo imputável ao reclamante.

3 - A verificação da caducidade cabe ao órgão com competência para decidir a reclamação, mediante requerimento do interessado, devendo a decisão ser proferida no prazo de 30 dias.

4 - Não sendo a decisão proferida no prazo previsto no n.º 3, considera-se o requerimento tacitamente deferido.

5 - Em caso de deferimento expresso ou tácito, o órgão da execução fiscal deverá promover, no prazo de cinco dias, o cancelamento da garantia.

Relembremos, também, o que se escreveu no acórdão datado de 06/02/2013, proferido no rec. n.º 01479/12, onde se faz um resumo histórico da redacção deste preceito legal.

“A questão de direito prende-se assim com a interpretação do disposto no artigo 183º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 40/2008 e consiste em saber se, tendo decorrido mais de um ano a contar da apresentação da reclamação graciosa e do subsequente recurso hierárquico que da mesma foi ainda interposto, sem que tenha neste último sido proferida decisão, opera a caducidade da garantia prestada para suspender a execução.

(...)

Na redacção inicial, dispunha o n.º 1 do artigo sob análise que «[a] garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se a impugnação judicial, o recurso judicial ou a oposição não estiverem julgados em 1.ª instância no prazo de dois anos a contar da data da sua apresentação».

Este normativo foi objecto de alteração pela Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro, passando, pois, aí a prever-se que «[a] garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição, caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação».

Com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o artigo 183º-A do CPPT foi eliminado, tendo sido reintroduzido pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, que lhe conferiu a sua actual redacção, a qual entrou em vigor em 1-01-2009.

Assim, prevê o n.º 1 do artigo 183.º-A do CPPT, na sua redacção actual que «a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição».

(...)

Mais, após a redacção inicial do preceito em que se assumia a intenção de «responsabilizar a administração e os tribunais na condução célere e expedita do processo» e de prevenir a «imposição ao contribuinte de um encargo oculto por razões que lhe são alheias» (cf. proposta de Lei n.º 53/VIII que esteve na origem da Lei 15/2001, de 5 de Junho) o legislador foi restringindo a previsão legal das situações em que se previa a caducidade das garantias prestadas até deixar apenas a reclamação graciosa.

E durante algum tempo, com a revogação deste artigo, operada pela Lei n.º 53/2006, de 29 de Dezembro e até à entrada em vigor da Lei 40/2008 (1.1.2009) deixou mesmo de se prever a caducidade das garantias prestadas.”.

A razão de ser desta disposição legal prende-se com a necessidade da celeridade na tramitação dos processos de reclamação graciosa que se encontram a ser apreciados pela Administração Tributária, impondo-se-lhe um limite temporal para a sua decisão, ou pelo menos, que desse atraso não resultem elevados encargos para o contribuinte ou a perpetuação de uma indefinição da situação jurídica concreta dos interessados.

Tal como se escreveu no acórdão deste Supremo Tribunal datado de 06/02/2013, rec. n.º 092/13, “A caducidade da garantia se destina a devolver à AT os custos da sua própria ineficiência”.

Vejamos então o caso concreto.

Levou-se ao probatório da sentença recorrida, e para o que aqui releva, que (i) em Dezembro de 2005 foram apresentadas duas reclamações graciosas contra as liquidações de IVA que se encontravam em cobrança no processo de execução fiscal, que deram origem a dois processos com numeração distinta (ii) em finais de 2007 foi apresentada garantia bancária, emitida pelo Banco recorrente, para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, (iii) em 23/03/2010, foi proferido despacho a indeferir a reclamação graciosa que deu origem ao processo n.º 281020005002822 e, (iv) em 06/08/2014 foi prestada informação de onde consta que ambos os processos de reclamação graciosa foram indeferidos.

Como daqui bem se percebe, quando a garantia bancária foi prestada, finais de 2007, não se encontrava legalmente prevista a caducidade das garantias prestadas para efeitos de suspensão da execução fiscal, quando tivesse sido deduzida reclamação graciosa, porque a Lei do Orçamento de Estado para 2007, Lei n.º 53/2006, revogou o artigo 183º-A do CPPT, só tendo o Legislador voltado a reintroduzi-lo, e com previsão limitada às reclamações graciosas, por via da Lei.º 40/2008, que entrou em vigor em 01/01/2009.

Ou seja, desde que a garantia foi prestada, e até à data da entrada em vigor da Lei n.º 40/2008, a eventual demora na tramitação da reclamação graciosa, que esteve sem decisão final desde Dezembro de 2005 até 23/03/2010, não teve qualquer repercussão sobre essa mesma garantia para efeitos da sua caducidade.

Mas, a partir da entrada em vigor desta Lei que reintroduziu o artigo 183º-A, com alcance mais limitado, impõe-se que se aplique as suas disposições às reclamações gratuitas que se encontrem pendentes.

A este Propósito escreveu o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, vol. iii, pág. 344 “Contagem do novo prazo de caducidade reintroduzido pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto.

A Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, reintroduziu este art. 183.º-A no CPPT, mas limitando o seu campo de aplicação às reclamações gratuitas.

O novo prazo de caducidade de um ano aplica-se às reclamações gratuitas pendentes, de harmonia com a regra do art. 12.º, n.º 3, da LGT, mas só se conta a partir de 1-1-2009, data fixada no art. 2.º- daquela Lei n.º 40/2008 para a sua entrada em vigor.

É este o regime que decorre do n.º 1 do art. 297.º do CC, pois a introdução de um prazo para a caducidade da garantia, para pôr termo a uma situação que anteriormente se mantinha até à decisão final (art. 183.º, n.º 2, do CPPT), independentemente do tempo que demorasse a prolação da decisão, é equiparável a uma situação de redução de um prazo.”

Ou seja, encontrando-se no caso concreto, pendente reclamação gratuita naquela data de 01/01/2009 e tendo sido simultaneamente prestada garantia para suspender a execução, em data anterior, não há dúvida que se deve aplicar também aqui o disposto no n.º 1 deste artigo 183º-A, contando-se o prazo de um ano tal como atrás assinalado, ou seja, a partir de 01/01/2009 e que teria o seu *términus* em 01/01/2010.

E já vimos que a reclamação gratuita apenas foi decidida em Março de 2010, pelo que, aparentemente poderíamos concluir pela caducidade da garantia prestada pelo Banco recorrido, tanto mais que a mesma ocorre *ope legis*, é um efeito automático do decurso do prazo referido no n.º 1 do artigo 183º-A, sendo que, nos termos do n.º 3, a intervenção do órgão com competência para decidir a reclamação é meramente declarativa e não constitutiva.

Do teor literal deste n.º 3 (*A verificação da caducidade cabe ao órgão com competência para decidir a reclamação, mediante requerimento do interessado, devendo a decisão ser proferida no prazo de 30 dias*), podemos concluir que a verificação da caducidade não é automática, depende de requerimento do interessado, e que qualquer interessado a pode requerer, não reduzindo a norma o grupo dos interessados aos executados, responsáveis solidários ou subsidiários.

Ou seja, os interessados a que se refere este preceito legal são todos aqueles que nisso tenham interesse, ou dito de outro modo, são todos aqueles intervenientes processuais que retirem utilidade da declaração de caducidade.

E, não definindo a Lei quem deve ser considerado interessado para estes efeitos, nem impondo qualquer limitação, naturalmente que também aí se deve incluir a pessoa ou entidade que presta a garantia. Comparando a redação deste preceito legal com a dos artigos 169º e 170º, que regulamentam a suspensão da execução por via da prestação de garantia e a dispensa da prestação de garantia, podemos surpreender que aí o legislador se referiu expressamente aos executados, enquanto que aqui abriu o leque de intervenção a todos os interessados que daí retirem utilidade.

Este entendimento sai reforçado pela razão de ser da superveniência da caducidade da garantia que, como já vimos, não se prende com qualquer circunstancialismo inerente à relação *fundamental entre o ordenante e o beneficiário*, antes está intimamente ligada a razões de eficiência da Administração Tributária e de segurança jurídica.

Por último, e não menos importante, também podemos surpreender do teor literal deste preceito legal que aí não se faz qualquer distinção no tocante às garantias prestadas, quer por referência ao tipo de garantia, respectivo conteúdo, modalidade, sujeitos, etc.

Ou seja, independentemente da natureza da garantia que venha a ser prestada, ela caduca inexoravelmente logo que decorrido um ano contado da data de interposição da reclamação gratuita sem que haja decisão final, no caso dos autos, como já vimos, logo que decorrido um ano a contar do dia 01/01/2009.

Portanto, mesmo que se considere que a garantia prestada pelo Banco recorrido assumia os contornos definidos na sentença recorrida, não há razões jurídicas relevantes para lhe aplicar um regime jurídico diferente deste que se encontra estabelecido no artigo 183º-A do CPPT, tanto mais que as razões que foram determinantes para a reposição deste preceito legal, não se prendem com o tipo de garantia prestada, antes encontram a sua justificação em razões de celeridade, eficiência e segurança jurídica. A entender-se de outro modo, estar-se-ia a interpretar a Lei, criando uma distinção que não encontra apoio no próprio texto.

Do que se deixou dito, podemos concluir que a caducidade da concreta garantia prestada pelo Banco recorrente pode ser invocada por si ao abrigo do disposto no artigo 183º-A do CPPT.

A questão da prescrição da dívida exequenda.

Também aqui se impõe que se relembre a especificidade das Leis Fiscais no que toca ao conhecimento da questão da prescrição das dívidas tributárias.

Dispõe o artigo 175.º do CPPT sob a epígrafe “Prescrição ou duplicação de colecta”, que a prescrição ou duplicação da colecta serão conhecidas oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito.

Este regime legal de conhecimento da excepção da prescrição difere substancialmente do regime do direito civil onde se impõe que o juiz apenas possa conhecer da prescrição quando a mesma for expressamente invocada por quem dela pretende beneficiar, cfr. artigo 303º do Código Civil.

No âmbito do direito tributário o conhecimento oficioso da prescrição impõe-se porque “...a necessidade de segurança ou certeza jurídica é o fundamento comum de ambos os institutos e, por isso, se se entendeu ao impor-se o conhecimento oficioso da prescrição, que esse valor deve prevalecer sobre o interesse patrimonial da credor tributário, a mesma ponderação de valores conduzirá, também à prevalência desses mesmos interesses da segurança e certeza, que também se visam proteger com a caducidade do direito de liquidação, sobre o mesmo interesse patrimonial.”, cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, vol. Iii, pág. 282.

“Efectivamente, o artigo 175º prescreve que nos processos de execução fiscal a prescrição é uma questão de conhecimento oficioso pelo juiz, se o órgão de execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito.

Significa isto que: (i) quem tem competência para conhecer, em primeiro lugar, da prescrição é o órgão de execução fiscal; (ii) que a prescrição pode ser invocada no processo executivo, sem sujeição a qualquer prazo; (iii) e que o tribunal pode conhecer da prescrição, mesmo que não tenha sido invocada pelo oponente.”, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 02/05/2012, rec. n.º 01174/11.

Portanto, estas razões de ordem pública impõem que o conhecimento da prescrição da obrigação tributária se imponha *ex officio*, quer ao órgão de execução, quer ao juiz do processo.

E se assim é, evidentemente que o órgão de execução ao proceder à liquidação e determinação do montante pelo qual será responsável o garante, posto que não lhe pode pedir mais do que as responsabilidades do devedor tributário (executado), de cujas responsabilidades é garante, impõe-se-lhe, por força dos princípios da legalidade e da verdade material, que previamente determine se a dívida tributária se encontra ou não prescrita.

Ou seja, mais uma vez este regime difere do regime próprio do direito civil, porque as razões que justificam estas especialidades são razões de ordem pública, que se sobrepõem a quaisquer interesses individuais, dos contribuintes ou da Administração.

Ora, mesmo que se qualifique a garantia bancária prestada pelo Banco recorrente tal como o fez a sentença recorrida, não há qualquer dúvida que incumbe ao órgão de execução e/ou ao juiz do processo o conhecimento oficioso da prescrição.

Irreleva, assim, que se possa considerar que o tipo de garantia prestada não permita ao garante *invocar qualquer excepção fundada na relação fundamental entre o ordenante e o beneficiário*, porque o conhecimento de tal questão não carece de invocação pelo interessado, é de ordem pública e prioritário face aos demais fundamentos.

Face a este entendimento falece a argumentação expendida na sentença recorrida.

Contudo, para que possa ser proferida decisão sobre ambas as questões é necessário que, relativamente à declaração da verificação da caducidade da garantia se conclua que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 183º-A do CPPT, a demora na decisão da reclamação graciosa não resulte de motivo imputável ao reclamante e relativamente à prescrição é essencial conhecer da diversa materialidade de facto que permita contabilizar o prazo previsto no artigo 48º da LGT, bem como as vicissitudes resultantes do disposto no artigo 49º da mesma LGT.

E se bem se atentar no probatório da decisão recorrida, não resulta daí qualquer elemento factual que permita a este Supremo Tribunal concluir em sentido positivo ou sentido negativo quanto a estas questões. Estão em falta elementos de facto que permitam uma pronúncia conscienciosa por parte deste Supremo Tribunal, sendo certo que também está vedado ao mesmo fazer essa apreciação, cfr. artigo 280º, n.º 1, 2ª parte, do CPPT.

Impõe-se, por isso, a baixa dos autos ao Tribunal a quo para que apure os factos indispensáveis à decisão de ambas as questões suscitadas pelo recorrente.

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

-conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;

-ordenar a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que aí prossigam a sua tramitação normal, com recolha da matéria de facto essencial à decisão das questões colocadas pelo recorrente, se não ocorrerem quaisquer outras questões de conhecimento prévio, de natureza processual ou outras, que o impeçam.

Sem custas.

D.n.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.**Assunto:**

Prestação de garantia. Pedido de dispensa. Audição prévia.

Sumário:

Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60.º da LGT.

Processo n.º 334/15- 30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

A..... LDA, melhor identificada nos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 26-01-2015 que julgou improcedente a reclamação por si apresentada contra a decisão do órgão de execução fiscal que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia.

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

«A. O presente processo respeita a uma reclamação apresentada pela A..... contra o indeferimento, por parte do Serviço de Finanças de Tondela, de um pedido de dispensa de prestação de garantia em que não foi realizada a audiência do contribuinte prévia a esse indeferimento, em violação do disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

B. O Acórdão deste STA de 26.09.2012 que é transcrito na sentença recorrida acompanha a corrente que qualifica o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um acto de natureza administrativa — cf., em particular, página 43 sentença aqui posta em crise.

C. Consubstanciando a decisão de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia um acto administrativo em matéria tributária e, como tal, sujeito ao regime previsto na LGT para os procedimentos tributários (e, em particular, ao princípio da participação contido no artigo 60.º do mesmo diploma), não se pode aventar, no modesto entendimento da A....., a possibilidade de sua não observância ou simples dispensa, como acabou por concluir o Tribunal a quo.

D. Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audiência prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (in casu, o regime previsto no CPA) ou (ii) num regime criado ad hoc (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audiência prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

E. A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT, mostra-se de carácter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2.º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

F. A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audiência prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal — como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia — seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final - cf. artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT -, sendo que os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60.º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audiência prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G. Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição fundamentada afastará a audiência prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audiência prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audiência prévia, que o legislador fiscal manifestamente não consagrou.

H. Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia — no que não se concede -, sempre importará notar que a urgência da decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de actos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão.» - cf. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, op cit.

I. Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em www.dgsi.pt), não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento (Nas expressivas palavras do Exmo. Senhor Dr. Juiz conselheiro Lino Ribeiro, em voto de vencido ao entendimento que fez maioria no mencionado Ac. deste STA de 26.09.2012: «O prazo de 10 dias para decidir o dito ‘procedimento’ é assim meramente ordenador ou disciplinador, sem quaisquer consequências negativas para o requerente. Daí que não nos devemos Impressionar com a alegação de que tal prazo determina a natureza urgente do procedimento, pois, pelo menos na perspectiva do executado, não há uma correlação necessária entre o prazo de decisão e a urgência na resolução da pretensão. Além disso, a aplicar-se as normas do CPA, seria sempre de exigir um despacho a justificar a urgência da decisão»), que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal a quo (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J. Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audição prévia do contribuinte ou por precludir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça» - cf. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 24 da sentença recorrida.

K. Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido ou petição devidamente fundamentados e instruídos com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário precludia a necessidade de realização de audição prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem tais petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respectivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

L. Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cf. artigo 170.º, n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «prova documental necessária», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa («No CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excepcional, como se infere dos arts. 72.º da LGT e 50.º e 115.º, n.º 1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos arts. 146.º-B, n.º 3, 204.º, n.º 1, alínea i), e 246.º do CPPT» - cf. Jorge Lopes de Sousa, op. cit. -, o que não sucede no caso do pedido de dispensa de prestação de garantia.)

M. São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

N. A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá — e muitas vezes, apenas poderá — ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental — em especial tratando-se de prova de um facto negativo —, pelo que não deverá vingar o entendimento de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenhe já a função de audição prévia do contribuinte ou preclua automaticamente a necessidade de realização dessa audição prévia, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45.º do CPPT.

O. O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, sobre as mesmas se pronunciar.

P. Esta é a solução que se impõe no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária e, bem assim, a solução que mais se coaduna com o preceituado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e no artigo 45.º do CPPT.

Q. No caso concreto dos autos, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audição prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A..... em 27 de Novembro de 2012 (cf. ponto M) da matéria de facto dada como provada) e veio a ser decidido, apenas, por ofício de 9 de Outubro de 2013, volvido quase um ano sobre a respectiva apresentação (cf. ponto T) dos factos provados).

R. Se a lei prevê um prazo que, na prática, é meramente ordenador ou disciplinador, e que, no caso dos autos (que é o que aqui nos interessa) foi largamente incumprido, não se aceita que se retire a conclusão de que, in casu, a atribuição do carácter urgente que possibilita, na teoria acolhida na sentença recorrida, a dispensa da audição prévia com uma aplicação subsidiária do CPA encontre, sequer, justificação material.

S. Não se aceitando embora (conforme supra se fez notar) que o prazo estipulado na lei para a apreciação do pedido de dispensa justifique o afastamento do direito de audição prévia do contribuinte, não poderia, de qualquer modo, em face dos elementos de facto dos autos, ter sido decidido que não haveria lugar à audição prévia da A..... devido à urgência do procedimento, uma vez que o procedimento em causa demorou mais de um ano a ser decidido!

T. Nos presentes autos, impunha-se determinar a anulação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição ilegal da audição prévia da A....., ao invés do que o Tribunal a quo decidiu, violando o disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

Termos em que, deve o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.»

2.- Foram apresentadas contra-alegações a fls. 315 a 327 dos autos pelo Instituto da Vinha e do Vinho, pugnando pela manutenção da sentença recorrida, concluindo da seguinte forma:

«A) A Recorrente insiste que foi ilegalmente preterido o direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação previsto no artigo 60.º da LGT.

B) O acto de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia, não obstante praticado por um órgão administrativo, consubstancia um verdadeiro acto processual ou judicial e não um acto meramente procedimental ou administrativo — fr. Acórdão do STA de 7 de Março de 2012, proferido no processo n.º 0185/12, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro.

C) Tendo natureza judicial, aos actos praticados no âmbito dos processos de execução fiscal não são de aplicar as regras do procedimento tributário, designadamente a prevista no artigo 60.º da LGT, cuja violação é alegada nos presentes Autos pela Recorrente.

D) Ainda que se defenda uma posição segundo a qual a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um verdadeiro acto administrativo em matéria a tese da Recorrente não pode proceder.

E) O princípio da participação dos interessados no procedimento administrativo, de que é manifestação o artigo 60.º da LGT, comporta necessariamente excepções que se encontram previstas na Lei.

F) O processo de execução fiscal, se não processualmente urgente, deve pelo menos ser considerado como materialmente urgente na medida em que o artigo 177.º, do CPPT estipula que este deve extinguir-se no prazo de um ano contado da sua instauração «salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas» (cit.).

G) A urgência do processo de execução fiscal, está ainda patente nos curtos prazos definidos no artigo 170.º, do CPPT e especificamente no n.º 4 daquele preceito onde é imposto um prazo de 10 dias para que seja proferida decisão relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia.

H) O artigo 103.º, n.º 1, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex vi do artigo 2.º, alínea c) da LGT, prevê que, estando em causa a tomada de uma decisão urgente, a audição prévia do administrado seja afastada, pelo que a preterição da audição prévia no caso concreto, não consubstancia qualquer ilegalidade susceptível de conduzir à anulação da decisão recorrida — cfr. Acórdão deste venerando Tribunal de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto.

I) «Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, no seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral comida no n.º 3, do artigo 60.º da LGT, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação» — cfr. Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto (cit.).

J) No mesmo sentido do Acórdão citado, vejam-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 625/12, 9 de Maio de 2012, proferido no

processo n.º 446/12, de 23 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 489/12 e de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 708/12.

K) Perante os parcos factos colocados à consideração do órgão de execução fiscal — que incluíram somente uma série de considerações genéricas sobre a situação financeira da Recorrente, sem qualquer suporte probatório associado, este limitou-se a aplicar o Direito em vigor...

L) Mesmo que pudesse considerar-se ter havido preterição indevida da audição do contribuinte — o que apenas por dever de patrocínio de concebe, e sem conceder — o acto de indeferimento do pedido de prestação de garantia sempre poderia ser aproveitado.

M) «Um acto tributário inválido por preterição de audição prévia pode ser aproveitado pelo juiz se houve a convicção de que, anulado o acto, virá a ser praticado outro com conteúdo idêntico» — fr Acórdão do STA de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 0896/11, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro (Cit.).

N) Como resulta provado nos Autos, a Recorrente é executada em inúmeros processos, todos pendentes no serviço de finanças de Tondela, tendo a Recorrente apresentado, massiva e recorrentemente pedidos de dispensa de prestação de garantia.

O) Em todos esses casos — mesmo naqueles em que o chefe de finanças entendeu ouvir a Recorrente de tomar a decisão final, note-se — os pedidos de dispensa foram instruídos com a mesma prova e indeferidos com base na não demonstração dos pressupostos de que depende essa mesma dispensa, tendo a validade material dos actos de indeferimento sido confirmada pelo TAF de Viseu em primeira instância e pelo TCA Norte em segunda instância.

P) A título de exemplo entre muitos outros possíveis — a Recorrente é executada em dezenas de processos com o mesmo objecto, apresentando pedidos, vejam-se os processos de reclamação judicial n.º 278/14.2BEVIS, 280/14.4BEVIS e 225/14.IBEVIS, no âmbito dos quais os Tribunais confirmaram a validade material dos actos de indeferimento dos pedidos de dispensa de prestação de garantia apresentados pela ora Recorrente junto do Serviço de Finanças de Tondela.

Q) Atendendo ao volume de processos de natureza semelhante e instruídos de igual forma pela Recorrente que conheceram desfecho idêntico junto do órgão de execução fiscal, do TAF de Viseu e do TCA Norte, com toda a probabilidade, o chefe de finanças de Tondela, confrontado com a anulação do despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição de audição prévia à decisão subjacente aos presentes Autos, proferiria despacho com idêntico conteúdo após essa mesma audição.

R) À luz dos factos, o acto de indeferimento reclamado deve ser aproveitado ainda que venha a considerar-se ter havido preterição indevida do direito de audição prévia previsto no artigo 60.º da LGT.»

3.- O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer concluindo que: *“Ora, se o direito de audiência comporta uma dimensão funcional e uma dimensão garantística, elas estão severamente restringidas neste caso, e as mesmas esgotam-se na instrução do pedido com todos os elementos documentais e na possibilidade que o executado tem de reclamar para o tribunal tributário ao abrigo do artigo 276º do CPPT.*

Entendemos, assim, que a sentença recorrida deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente”.

2- Fundamentação

A matéria de facto fixada na decisão recorrida integra o presente acórdão sob a forma de fotocópias (fotocópias de fls. 244 a 272) uma vez que o excerto da decisão sob recurso que integram não oferece qualidade de impressão para ser digitalizado:

Segue a matéria de facto:

IV. Fundamentação de facto

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, consideram-se provados os seguintes factos:

A) Em 04/01/2010, a reclamante deduziu impugnação judicial versando a liquidação da taxa de promoção devida ao I.V.V., I.P., relativa o mês de outubro de 2008, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 27/10.4BEVIS - cfr. fls. 527/535 do processo executivo apenso aos autos.

B) Em 17/03/2010, a reclamante deduziu impugnação judicial versando a liquidado da taxa de promoção devida ao I.V.V., I.P., relativa aos meses de novembro e dezembro de 2008, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 143/10.2BEVIS - cfr. fls. 536/544 do processo executivo apenso aos autos.

C) Em 08/07/2010, o Serviço de Finanças de Tondela instaurou contra a reclamante o processo de execução fiscal n.º 2704201001007130, com vista à cobrança coerciva de dívidas relativas à falta de pagamento da taxa de promoção dos meses de outubro a dezembro de 2008, devida ao I.V.V., I.P. e juros de mora, no valor total de 46.412,56 € - cfr. fls. 3/7 do processo executivo apenso aos autos.

D) A reclamante foi citada para o processo de execução fiscal referido em C) em 09/07/2010 - cfr. fls. 10 do processo executivo apenso aos autos.

E) Em 01/09/2010, a reclamante apresentou oposição à execução que corre termos neste Tribunal sob o n.º 402/10.4BEVIS - cfr. informação de fls. 11 e fls. 57/81 do processo executivo apenso aos autos.

F) Pelo ofício n.ºs 02267, de 13/09/2010, a reclamante foi notificada para prestar garantia no valor de 60.490,94 € - cfr. fls. 14 e verso do processo executivo apenso aos autos.

G) Em 30/09/2010, a reclamante apresentou pedido de dispensa de prestação de garantia, ao abrigo do disposto no artigo 170.º do CPPT - cfr. fls. 17/26 do processo executivo apenso aos autos.

H) Em anexo ao requerimento referido em G) juntou dois documentos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido - cfr. fls. 27/31 do processo executivo apenso aos autos.

I) Por despacho de 08/11/2010, emanado do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, foi o pedido de dispensa de prestação de garantia indeferido - cfr. fls. 51 do processo executivo apenso aos autos.

J) Em 24/01/2011, a reclamante apresentou, por correio registado, reclamação do despacho referido na alínea que antecede, a qual correu termos neste Tribunal sob o n.ºs 83/11.8BEVIS - cfr. fls. 101/124 do processo executivo apenso aos autos.

K) Por sentença de 31/08/2012 foi a reclamação julgada improcedente - cfr. fls. 379/387 do processo executivo apenso aos autos.

L) A sentença referida na alínea anterior foi confirmada por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/10/2012 - cfr. fls. 436/447 do processo executivo apenso aos autos.

M) Em 27/11/2012 a reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Tondela, por via postal registada, pedido de dispensa de garantia ao abrigo do disposto no artigo 170.º do CPPT - cfr. fls. 507/525 do processo executivo apenso aos autos.

N) Em anexo ao requerimento referido na alínea que antecede juntou 31 documentos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido. - cfr. docs. de fls. 527/963 do processo executivo apenso aos autos.

O) Em 07/02/2013 o Serviço de Finanças de Tondela emitiu a informação constante de fls. 965/966 do processo executivo apenso aos autos, com o seguinte teor:

INFORMAÇÃO

Para os devidos efeitos, informo V. Exa., do seguinte:

- A dívida provém da dívida ao Instituto da Vinha e do Vinho referente à taxa de promoção dos meses de Outubro a Dezembro de 2009, no valor de € 46.412,56 de quantia exequenda;
- O processo de execução fiscal foi instaurado em 2010-07-08;
- O executado foi citado pessoalmente em 2010-07-09;
- A executada deduziu **impugnação judicial** - Proc. nº 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS, do acto tributário, entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu em 05/01/2010, sob registo nº 94678 e em 18/3/2010, respectivamente;
- Em 2010-09-01, o executado apresentou **OPosição** à execução fiscal, tendo sido instaurado o processo nº 2704201003000119, no qual solicita a **dispensa de prestação de garantia**, alegando, entre outros, que a prestação de garantia lhe causaria um prejuízo irreparável e requerendo ao mesmo tempo a suspensão do processo executivo;
- De qualquer modo, prescreve o artigo 170º do CPPT, que o pedido de dispensa de garantia bem como a competência para apreciação da mesma, **é sempre** da competência do órgão de execução fiscal;
- O executado não apresentou garantia nos termos dos artºs 169º e 193º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), pois a dedução de oposição, só por si, não suspende a tramitação da execução fiscal, só o sendo, se for prestada garantia nos termos do artigo 199º do CPPT, até à decisão do pleito - nº5 do artº 169º e artº 212º do CPPT;
- Em 2010-09-13, foram o mandatário e o executado notificados para prestação da garantia no valor de € 60.490,94, através dos nossos ofícios nº 2263 e 2267, respectivamente;
- Em 2010-09-30, o executado apresentou pedido de dispensa de prestação de garantia, ao abrigo do artigo 170º do CPPT, alegando que a prestação de garantia lhe causaria um prejuízo irreparável e requerendo ao mesmo tempo a suspensão do processo executivo;
- Em 2010-10-19, foi proferido despacho pelo Chefe do serviço de finanças, no qual o seu projecto de decisão era no sentido de indeferimento do pedido; no entanto, concedeu o prazo de 10 dias para o exercício do direito de audição, previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária;
- Do conteúdo do referido despacho, foram os referidos executado e mandatário notificados através dos n.º ofício nº 2677 e 2678 de 2010-10-20;
- Em 2010-11-02, o executado veio exercer o seu direito de audição, dentro do prazo concedido (enviada pelo correio sob registo postal em 2010-10-29);
- Por decisão do Chefe de Finanças de 8-10-2010, uma vez que o executado, no exercício do direito de audição, não apresentou de novo ao processo, em indubitada o seu pedido de dispensa;
- Em 20-11-2010, veio o executado requerer que seja dado com efeito o pedido de dispensa de garantia apresentado em 30-09-2010, uma vez pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, processo de Oposição nos presentes autos e no qual requeria do Juiz de Tribunal a respectiva suspensão de prestação de garantia;

- Em 29-11-2010, o TAF de Viseu enviou cópia do despacho do Juiz, no qual comunica a admissão liminar da oposição, bem como quanto ao pedido de isenção de prestação de garantia, determina que o oponente deve dirigir o respectivo pedido ao Chefe do Serviço de Finanças competente;
- Em cumprimento do superiormente determinado, foi proferido despacho pelo Chefe deste Serviço de Finanças em 9-12-2010 no qual concede o prazo de 10 dias para exercer o direito de audição, visto que o seu projecto de decisão será no sentido do indeferimento;
- A oponente foi notificada, bem como o seu mandatário, através dos ofícios nº 3196 e 3197, respectivamente, em 2010-12-10, para, no prazo de dez dias, querendo, exercer o direito de audição previsto no artigo 60º, nº1, alínea b), da Lei Geral Tributária, relativamente ao projecto de decisão de indeferimento do pedido;
- Decorrido o prazo previsto para o efeito, não se manifestou, por qualquer forma, perante este Serviço de Finanças, pelo que tal direito se encontra precludido;
- Do referido despacho, foi o mandatário notificado, através dos n/ ofícios nº 141 e 142 em 2011-01-13;
- Em 2011-01-25, deu entrada neste serviço, via CTT (sob registo em 2011-01-24), **Reclamação dos Actos do Chefe - Proc. nº S3/11.SEEVIS**, nos termos do artº 276º do CPPT, com *subida imediata e efeito suspensivo*, reclamando, entre outros, que a presente reclamação deva ser julgada procedente, anulando-se o despacho proferido pelo Chefe deste Serviço de Finanças com todas as consequências legais, nomeadamente com a dispensa de garantia e a suspensão do presente processo de execução fiscal.
- Por ter sido entendimento dos vários Tribunais, vertido em diversas decisões, que a remessa dos autos de execução a Tribunal, acompanhados da Reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, constitui motivo para a suspensão, foi, por despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de 28-01-2011, determinada a suspensão do processo até à decisão da reclamação; assim se cumpriu;
- Em mail enviado pela DSGCT de 22-09-2011, foi determinado que só se promove a suspensão na fase 100, quando exista meio processual impugnatório, administrativo ou judicial e garantia idónea prestada ou dispensa da sua prestação, após apreciação pela DSGCT, tendo o mandatário legal sido notificado desse conteúdo, através do n/ ofício nº 1526 de 24-8-2012;
- Os trâmites legais da referida reclamação ainda se encontram a decorrer no TAF de Viseu;
- Em 27-11-2012, deu entrada neste serviço de Finanças, o pedido de **Dispensa de Prestação de Garantia**, alegando resumidamente o seguinte:

- Que a executada pretende suspender os presentes autos de execução fiscal até à prolação de uma decisão judicial, transitada em julgado, que decida das excepções e outras irregularidades invocadas em sede de impugnação judicial, que está presentemente, em situação de manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia, bem como a eventual prestação da mesma lhe acarreta um prejuízo irreparável, não tem qualquer responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para prestação da garantia;

1. No entanto, encontra-se a decorrer no Tribunal Judicial de Tondela uma impugnação paritana, que concerne ao negócio realizado entre A....., Cãã e B....., SA, relacionado com afiliação de imóvel do património da requerente (Proc. 414/09.CTBEJUD).

Em conformidade com as instruções emanadas por mail da DSECF em 20-11-2012, a apreciação de tipo de garantias e isenção, acompanhamento e controlo, passa a ser efectuado, em primeira linha, pela respectiva Direcção de Finanças, no que se refere a **Executores Estrangeiros**, como é o caso.

É quanto ao supracitado informar.
Serviço de Finanças de Tondela, 2013-02-07

P) Na sequência da informação referida em O), em 08/02/2013, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, proferiu o despacho constante de fls. 967/969 do processo executivo apenso aos autos, com o seguinte teor:

Processo de execução fiscal n.º 2704201001007130

DESPACHO

I. Introdução

A sociedade A....., L.^{da}, contribuinte fiscal como n.º, executada por dívidas fiscais nos autos acima referenciados, deduziu Impugnação Judicial --- cfr. processos n.ºs 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS ---, contra a dívida em causa no PEF em referência e apresentou requerimento solicitando a isenção/dispensa da prestação da garantia nos termos do artigo 52.º da LGT e 170.º do CPPT, que vai ser decidido.

2. Análise do Pedido

2.1 – De Facto

Em 08/07/2010 foi instaurado neste serviço de finanças o processo executivo acima indicado por dívida ao Instituto da Vinha e do Vinho, respeitante a taxa de promoção dos meses de Outubro a Dezembro de 2009, cuja quantia exequenda, na altura, com juros, ascendia a € 46.412,56.

A executada foi citada pessoalmente em 09/07/2010, vindo, depois de confirmada a dedução das impugnações judiciais, a requerer, em 27/11/2012, a dispensa de prestação de garantia.

Na sequência da referida instauração, apresentou o requerimento em análise, solicitando a dispensa de prestação de garantia, com base nos seguintes fundamentos:

Que deduziu, em 05/01/2010 e 18/03/2010, Impugnações Judiciais relativamente às liquidações que subjazem à instauração do presente processo de execução fiscal (cfr. *item 2* da petição de dispensa de prestação de garantia);

Que está em situação de manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia, bem assim como que a eventual prestação da mesma lhe acarreta prejuízo irreparável (cfr. *item 6* da petição de dispensa de prestação de garantia); e

Que não é responsável pela insuficiência ou inexistência de bens para a prestação da garantia (cfr. *item 61* da petição de dispensa de prestação de garantia).

Junta, para o efeito e sob a designação de “Documento n.º 5”, cópia/extracto da Informação Empresarial Simplificada (IES) da sociedade, respeitante ao ano de 2010; Sob a designação de “Documento 6”, cópia do Balanço da executada com referência a 31/12/2011; Sob a designação de “Documento 7”, cópia de instrumento de Penhor Mercantil; Sob a designação de “Documento 8”, cópia da Acta, datada de 25/01/2011, da firma “H.....”, S. A.; Sob a designação de “Documento 9”, cópia de contrato de penhor; Sob a designação de “Documento 10”, cópia de Título de Abertura de Crédito; Sob a designação de “Documento 11”, cópia de instrumento de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 12”, cópia de instrumento de Abertura de Crédito com Hipoteca; Sob a designação de “Documento 13”, cópia de Constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 14”, cópia de contrato de Abertura de Crédito com Aval e Hipoteca Autónoma; Sob a designação de “Documento 15”, cópia de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 16”, cópia de documento de Alteração ao contrato de Abertura de Crédito em Conta-Corrente e entrega para cobrança de cheques Pré-

Datados; Sob a designação de “Documento 17”, cópia da decisão proferida no processo de insolvência n.º 229/05.5TBVL.P-C; Sob a designação de “Documento 18”, cópia da decisão proferida no processo de reclamação de créditos n.º 729/05.7TBALR; Sob a designação de “Documento 19”, cópia parcial da decisão de decisão proferida em processo que correu termos no Tribunal Judicial de Armanar; Sob a designação de “Documento 20”, extracto da consulta ao património imobiliário da executada; Sob a designação de “Documento 21”, cópia parcial da declaração modelo 1 de IMI registada sob o n.º 1073768; Sob a designação de “Documento 22”, cópia de pedido, ao Millennium BCP, de viabilidade de emissão de garantia bancária, formulado em 18/04/2012; Sob a designação de “Documento 23”, cópia de pedido, à Caixa de Crédito Agrícola, de viabilidade de emissão de garantia bancária, formulado em 17/04/2012; Sob a designação de “Documento 24”, cópia de certidão de existência de processos de execução fiscal relativamente à ora executada; Sob a designação de “Documento 25”, cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 26”, cópia de escritura de Doação e Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 27”, cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 28”, cópia de diapositivos respeitantes a apresentação da reestruturação do Grupo A.....; Sob a designação de “Documento 29”, cópia de extracto da conta 2681130 do período de 01/01/2005 a 31/12/2006; Sob a designação de “Documento 30”, cópia de extracto da conta 2681001 do período de 01/01/2005 a 31/12/2006; Sob a designação de “Documento 31”, cópia de Acordo de Compensação de Créditos.

2.2 – De Direito

a) - A Fundamentação

O n.º 4 do artigo 52.º da LGT estabelece que a dispensa de prestação de garantia depende da verificação dos seguintes pressupostos:

- Prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou,
- Manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis;
- Ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens.

Do requerimento de dispensa, não resulta a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da atuação empresarial ou da respetiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens, pressuposto este que **tem necessariamente que ser demonstrado**, quer se verifique prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou a manifesta falta de meios económicos *revelada pela insuficiência de bens*.

Em fase das regras do ónus da prova previstas no artigo 74.º da LGT, incumbe à executada fazer prova de tais pressupostos.

Os documentos apresentados, traduzindo a situação contabilística e financeira da executada, indiciam a ausência/insuficiência de património da mesma, mas demonstram igualmente que tal insuficiência resulta da gestão da empresa, e não de uma qualquer causa que esteja na indisponibilidade da mesma ou da sua administração.

b) - O princípio da participação na formação das decisões enunciado no artigo 60.º da Lei Geral Tributaria.

O referido normativo da LGT regula as situações em que os contribuintes podem participar na formação das decisões que lhe digam respeito no âmbito do procedimento administrativo, razão pela qual vem inserido no Título III da LGT intitulado "Do Procedimento Administrativo".

O pedido em causa — dispensa da prestação da garantia — surge no âmbito do processo de execução fiscal, que possui natureza judicial, por força do disposto no artigo 103.º da LGT.

3. Conclusão

- A executada é parte legítima no presente petitorio, solicitando a isenção/dispensa de garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT.
- Resulta da prova documental apresentada que não se verifica o pressuposto essencial da ausência de responsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens, sendo que o ónus da prova recai sobre quem o invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT), nomeadamente a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da atuação empresarial ou da respetiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens.

4. A Decisão

4.1 – Face ao explanado, **indefiro a pretensão, com os fundamentos anteriormente referidos.**

4.2 – Notifique-se, indicando os meios e prazos de defesa.

Tondela, aos 8 de Fevereiro de 2013

Q) Em 11/02/2013, o pedido de dispensa de prestação de garantia, bem como a informação e despacho mencionados em O) e P) *supra* foram enviados para a Direção de Finanças de Viseu, para emissão de parecer - cfr. fls. 983 do processo executivo apenso aos autos.

R) Em 03/05/2013, a Equipa de Apoio às Execuções Fiscais da Direção de Finanças de Viseu emitiu a informação constante de fls. 973/982 do processo executivo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

S) Na sequência da informação referida em R), em 08/10/2013, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu despacho com o seguinte teor:

[...]

Processo de execução fiscal n.º 2704201001007130

DESPACHO

A sociedade A....., L.^{da}, contribuinte fiscal como n.º, executada por dívidas fiscais nos autos acima referenciados, deduziu Impugnação Judicial — cfr. processos n.ºs 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS —, contra a dívida em causa no PEF em referência e apresentou — em 27/11/2012 —, requerimento solicitando a isenção/dispensa da prestação da garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT, que vai ser decidido.

A executada foi citada pessoalmente em 09/07/2010, vindo, depois de confirmada a dedução da impugnação judicial, a requerer de novo, em 27/11/2012, a dispensa de prestação de garantia.

Na sequência da referida instauração, apresentou o requerimento em análise, solicitando a dispensa de prestação de garantia, com base nos seguintes fundamentos:

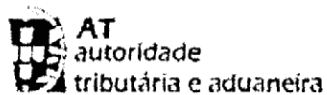
Que deduziu, oportunamente, Impugnação Judicial relativamente às liquidações que subjazem à instauração do presente processo de execução fiscal (cfr. *item 2* da petição de dispensa de prestação de garantia);

Que está em situação de manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia, bem assim como que a eventual prestação da mesma lhe acarreta prejuízo irreparável (cfr. *item 6* da petição de dispensa de prestação de garantia); e

Que não é responsável pela insuficiência ou inexistência de bens para a prestação da garantia (cfr. *item 61* da petição de dispensa de prestação de garantia).

Junta, entre outros, para o efeito e sob a designação de “Documento n.º 2”, cópia/extracto da Informação Empresarial Simplificada (IES) da sociedade, respeitante ao ano de 2011; Sob a designação de “Documento 3”, cópia/extracto da Informação Empresarial Simplificada (IES) da sociedade, respeitante ao ano de 2010; Sob a designação de “Documento 4”, Cópia do “Balço Provisório em 30/09/2012; Sob a designação de “Documento n.º 5” cópia de instrumento de Penhor Mercantil; Sob a designação de “Documento 6”, cópia da Acta, datada de 25/01/2011, da firma « H....., S. A. »; Sob a designação de “Documento 7”, cópia de contrato de penhor; Sob a designação de “Documento 8”, cópia de Título de Abertura de Crédito; Sob a designação de “Documento 9”, cópia de instrumento de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 10”, cópia de instrumento de Abertura de Crédito com Hipoteca; Sob a designação de “Documento 11”, cópia de Constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 12”, cópia de contrato de Abertura de Crédito com Aval e Hipoteca Autónoma; Sob a designação de “Documento 13”, cópia de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 14”, cópia de documento de Alteração ao contrato de Abertura de Crédito em Conta-Corrente e entrega para cobrança de cheques Pré-Datados; Sob a designação de “Documento 15”, cópia da decisão proferida no processo de insolvência n.º 229/05.STBVLP-C; Sob a designação de “Documento 25”, cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 27”, cópia de extracto da conta 2681130 do período de 01/01/2005 a 31/12/2006; Sob a designação de “Documento 28”, cópia de extracto da conta 2681001 do período de 01/01/2005 a 31/12/2005; Sob a designação de “Documento 29”, cópia de Acordo de Compensação de Créditos.

Para cumprimento das instruções veiculadas por mensagens de correio electrónico datadas de 16/03/2012 e 12/11/2012, da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários, foram, os presente autos, remetidos à Direcção de Finanças de Viseu, tendo em vista a indicação do sentido da decisão a adoptar pelo órgão de execução fiscal, a qual se efectivou pela forma seguinte.



Classificação: 215.03.01

Seq.: U_INT

Proc.: 49APR_GAR/2013

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU

EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

Despacho n.º	Despacho: Concordo.
Data	
Anotações	Remeta-se a presente informação a despacho, ao Serviço de Finanças de Tondela, para cumprimento.
	Visou, 22 de Agosto de 2013
	O Chefe da Divisão de Justiça Tributária, em substituição (Despacho n.º 14655/2012 - DR n.º 220 - 2.ª Série, de 14.11)
	IT - N2

Parecer n.º	Parecer: Faca ao teor da informação que antecede, com o qual concordo, parece-me que o pedido deverá ser devolvido ao órgão de execução fiscal, para que este proceda em conformidade.
Data	
Anotações	Visou, 22 de Agosto de 2013
	O Coordenador da EAEF
	TATA 3

INFORMAÇÃO	Assunto: Apreciação de pedido de isenção de prestação de garantia, no âmbito da apresentação de processo contencioso, em cumprimento das instruções veiculadas pela Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT), por comunicações de correio electrónico veiculadas em 2012-03-18 e 2012-11-12, que determina que o Sr. Director de Finanças manifeste o sentido de orientação para a tomada de decisão por parte do Órgão da Execução Fiscal.
N.º 11/APR_GAR/2013	
Data 2013-08-04	
Proc 2704201001007130	
Contribuinte	Executada: A..... LDA.
Técnico Responsável	NIPC:
.....	Sede: Av n.º 3460- ...LAJEOSA TND

INTRODUÇÃO

Para que seja dado cumprimento às instruções veiculadas pela Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT) por comunicações de correio electrónico de 2012-03-16 e de 2012-11-12, que determina que o Director de Finanças manifeste o sentido de orientação para a tomada de decisão sobre a análise da dispensa de prestação de garantia, o SF de Tondela enviou, através do ofício n.º 320 de 2013-02-11, ao qual foi atribuída a entrada n.º 3113 de 2013-02-13, o requerimento apresentado pela A..... LDA, NIPC:, solicitando a dispensa de prestação de garantia no PEF n.º 2704201001007130, nos termos do n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 170º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar.

ANÁLISE

I – DA LEGITIMIDADE

O requerimento acima referido, vem assinado pelos mandatários da requerente, conforme procuração forane e subestabelecimento que junta, por tal provido de legitimidade.

II – DA TEMPESTIVIDADE

O requerimento acima referido, foi apresentado em 2012-11-27 (entrada 27042012E008496).

As liquidações em cobrança no PEF acima referido, foram impugnadas através dos processos n.º 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS, que deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu em 2010/01/05 e 2010/03/18, respetivamente.

Por outro lado, não é invocado na petição qualquer fundamento de dispensa superveniente ao termo do prazo previsto no n.º 1 do art. 170º do CPPT, que permita enquadrar o presente pedido de dispensa de garantia, no disposto no n.º 2 do mesmo artigo, pelo que o pedido é intempestivo.

III – DOS FACTOS

Através da análise dos documentos que integram o ofício remetido, a informação do SF Tondela que acompanha o requerimento e as aplicações informáticas disponíveis, nomeadamente SEFWEB, é possível informar o seguinte:

1. O pedido de dispensa de garantia em análise foi efectuado no âmbito do PEF n.º 2704201001007130 instaurado em 2010-07-08 contra a executada A..... LDA, NIPC:, por dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) de Outubro, Novembro e Dezembro de 2009, pela quantia exequenda de € 46 412,56;
2. Em 2010-07-09, foi efectuada a citação pessoal da executada;

3. Em 2010/01/05 e 2010/03/18, respectivamente, as liquidações em questão foram impugnadas judicialmente através dos processos n.º 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Viseu, que ainda se encontram pendentes de decisão;
4. Em 2010-09-01, a executada apresentou oposição à execução, através do processo n.º 402/10.4BEVIS do TAF de Viseu, que ainda se encontra pendente de decisão;
5. Em 2010-09-13, a executada foi notificada para prestar garantia no valor de € 60.490,94;
6. Em 2010-09-30, a executada apresentou pedido de suspensão do PEF e isenção de prestação de garantia, alegando prejuízo irreparável;
7. Em 2010-11-08, o Chefe do SF de Tondela indeferiu o pedido de isenção de prestação de garantia;
8. Em 2011-01-25, a requerente apresentou reclamação do despacho de indeferimento da dispensa de prestação de garantia, nos termos do art. 276º do CPPT, solicitando a sua subida imediata;
9. Em 2011-02-07, a referida reclamação foi remetida ao TAF de Viseu, juntamente com o respectivo PEF, dando origem ao Processo n.º 83/11.8BEVIS;
10. Entretanto, quando ainda estava em discussão o despacho de indeferimento da dispensa da garantia datado de 2012-01-11, a executada veio em 2012-11-27, apresentar novo pedido de dispensa de prestação de garantia, agora em análise, alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar;
11. Em 2013-05-21, o Processo de Reclamação n.º 83/11.8BEVIS, juntamente com o PEF, foi devolvido ao SF Tondela, tendo a mesma sido julgada improcedente;
12. Através da consulta à aplicação informática SIPE, é possível verificar que a requerente possui 153 possíveis bens penhoráveis registados em seu nome, distribuídos da seguinte forma:

Tipo de Bens	N.º	Entidades
Outros Valores e Rendimentos	10	Várias
Imóvel	1	U 9231 - Imóvel 011003
Créditos	142	Várias

III – DO PEDIDO

O requerimento em análise na presente informação, solicita a dispensa da prestação de garantia, ao abrigo do disposto nos art. 170º do CPPT e 52º, n.º 4 da LGT, alegando, resumidamente, o seguinte:

- A requerente impugnou as liquidações em execução através dos processos de impugnação n.º 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS, pendentes no TAF de Viseu;
- Está em situação de manifesta falta de meios económicos para prestação de garantia, bem como a eventual prestação da mesma lhe acarreta um prejuízo irreparável, conforme os seguintes fundamentos:

3.1 – DA MANIFESTA FALTA DE MEIOS ECONÓMICOS PARA PRESTAR GARANTIA:

a) A manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia é revelada pele insuficiência de bens penhoráveis da reclamante, conforme decorre do balanço da sociedade, constante da IES 2010 e balanço provisório de 2011, que junta em anexo;

b) O activo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor às sociedades (que integram o grupo empresarial a que a requerente pertence) H.....

....., SA, NIPC:, I....., SA,

NIPC:, B....., SA, NIPC:

..... e J....., SA, NIPC:, penhor

esse, que foi constituído como garantia, em virtude destas empresas terem recorrido a financiamentos bancários, destinados a liquidar as responsabilidades da requerente (no montante aproximado de € 22.000.000,00), bem como a financiá-la adicionalmente;

c) Este penhor constituído sobre os seus stocks de vinhos, permite-lhe manusear a vender tais stocks, desde que venha a adquirir novos em substituição, não diminuindo a quantidade global, de forma a não paralisar a actividade da empresa;

d) O montante de créditos sobre clientes detido pela requerente, resulta, em muitos casos, de créditos que se vêm revelando incobráveis, dando como exemplo os créditos reclamados em processos de insolvência, conforme documentos que anexa à petição, no valor aproximado de € 5.500.000,00;

e) Os poucos créditos que consegue realizar, são indispensáveis como fundo de maneiço para a sua actividade corrente, sendo que se se visse privada de tais créditos, a sua actividade comercial ficaria paralisada;

f) O único bem imóvel inscrito na matriz em nome da requerente – o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da, sob o n.º 9231 - corresponde ao espaço que ocupa no referido imóvel enquanto titular de uma licença para manter balões destinados à armazenagem de vinhos e edifícios de apoio nas instalações da Administração do Porto de Aveiro, SA;

g) A requerente obteve um resultado líquido do exercício negativo de - € 2.247.010,61, no ano de 2011, a que se vem acumular o resultado líquido do exercício de 2010 de - € 1.204.801,47;

h) A tendência de decréscimo do valor das vendas da requerente, que se tem vindo a verificar nos últimos anos, foi agravada no ano de 2010, com uma quebra de quase onze milhões de euros;

i) Em face da sua situação económico-financeira, a requerente vê-se impossibilitada de obter uma garantia bancária ou um financiamento junto da banca, conforme atestam as respostas de 2 instituições de crédito juntas ao pedido;

3.2-DA FALTA DE RESPONSABILIDADE PELA INSUFICIÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE BENS:

a) A insuficiência de bens não advém de qualquer dissipação dos bens existentes no património da requerente, mas sim da situação patrimonial que se mantém constante há alguns anos e do facto de os

diferentes bens do seu activo e os seus stocks de vinho já se encontrarem oferecidos como garantia, como descrito anteriormente;

b) Não foram praticados quaisquer actos voluntariamente dirigidos à diminuição da sua capacidade patrimonial;

c) A alienação dos bens imóveis de que a requerente era proprietária, ocorrida nos anos de 2005 e 2006, a empresas pertencentes ao grupo de sociedades em que está inserida, enquadrou-se no âmbito da estruturação que aquele grupo efectuou, de acordo com um estudo elaborado pela consultora Ernest & Young, datado de 2002 e pensado desde o ano de 1999, por forma a financiar a requerente, conforme comprovativos que junta;

d) Esta alienação foi vantajosa e plenamente justificada, integrando uma legítima opção de gestão por parte da direcção do grupo, pelo que não constituiu acto de dissipação do património;

e) A requerente não efectuou qualquer venda de património, desde então;

3.3 – DO PREJUÍZO IRREPARÁVEL CAUSADO PELA PRESTAÇÃO DE GARANTIA:

a) Revelada a manifesta falta de bens penhoráveis da requerente, a constituição de garantias sobre os créditos que detém sobre os clientes ou, bem assim, ainda que, por hipótese, algum Banco lhe viesse a conceder uma garantia bancária, tal causaria à requerente um prejuízo irreparável;

b) Pois os únicos créditos que a requerente consegue realizar são para honrar os compromissos decorrentes sua normal actividade comercial, que sem eles ficaria paralisada;

c) Por outro lado, ainda que a requerente conseguisse uma garantia bancária, esta iria enfraquecer ainda mais a sua posição junto da banca, impossibilitando, em absoluto o acesso ao crédito bancário ou encarecendo bastante a sua remuneração, arrastando a requerente para uma situação de insolvência, causando-lhe um prejuízo irreparável;

O requerimento veio acompanhado dos seguintes documentos:

- 1 e 2 – Cópia das primeiras páginas da petição da impugnação e ampliação do pedido n.º 27/10.ABEVIS;
- 3 e 4 - Cópia das primeiras páginas da petição da impugnação e ampliação do pedido n.º 143/10.2BEVIS;
- 5 – Cópia da Declaração IES do ano de 2010
- 6 – Cópia do balanço prov. sório do ano de 2011;
- 7 – Cópias do penhor mercantil datado de 15-02-2011, mapa de existências a 31/12/2010 anexo e acta n.º 83 da requerente de 15-09-2010;
- 8 – Cópia da acta n.º 54 sociedade H....., de 26-01-2011;
- 9 – Cópia do contrato de penhor celebrado em 10-02-2011 entre a sociedade H..... e o BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, SA (BCP);



- 10 - Cópia da escritura de abertura de crédito e mútuo com hipoteca, celebrado em 13/04/2011 entre as sociedades H....., C..... e a CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, SA (CGD);
- 11 - Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 10/02/2011 entre as sociedades H....., B..... e BCP;
- 12 - Cópia da escritura de abertura de crédito e hipoteca, celebrada em 16/03/2010 entre as sociedades H....., J..... e CAIXA DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO DE TERRAS DE VIRIATO, CRL (CCAMTV);
- 13 - Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 16/09/2010 entre as sociedades H....., I..... e CAIXA CENTRAL DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO, CRL (CCCAM);
- 14 - Cópia do contrato de abertura de crédito, celebrado em 16/09/2010 entre as sociedades H....., I..... e CCCAM, com o aval do sócio gerente D.....;
- 15 - Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 29-02-2008 entre D..... e a CGD;
- 16 - Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 11-04-2011 entre D..... e a CGD;
- 17 - Cópia da sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Valpaços, Processo 229/05.5TCVLP;
- 18 - Cópia da sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Almeirim, Processo 729/05.7TBALR;
- 19 - Cópia da sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Armamar, processo não identificado;
- 20 - Cópia de *print* do Portal das Finanças, identificando o prédio em nome da requerente;
- 21 - Cópia de Modelo 1 de IMI do prédio urbano 9231 da
- 22 - Cópia da resposta do BCP ao pedido de garantia bancária de € 104.740,98, datada de 18-04-2012;
- 23 - Cópia da resposta do CCAMT de Terras de Viriato ao pedido de garantia bancária de € 104.740,98, datada de 17-04-2012;
- 24 - Cópia da certidão de situação tributária, emitida pelo SF Tondela em 19-01-2011;
- 25 - Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da requerente à empresa C....., datado 29-12-2005;
- 26 - Cópia da escritura de doação e compra e venda de imóveis da requerente à empresa C....., datada de 14-03-2006;
- 27 - Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da requerente à empresa B....., datada de 11-03-2005;
- 28 - Cópia do estudo elaborado pela consultora *Ernst&Young*, de Julho de 2002, referente à operação de estruturação do grupo de sociedades de que a requerente faz parte;

- 29 – Cópia do extracto da conta 2681130 – C....., entre 01-01-2005 a 31-12-2006 e dos avisos de crédito emitidos pela CGD em 0005/07/06;
- 30 – Cópia do extracto da conta 2681001 – B....., entre 01-01-2005 a 31-12-2005;
- 31 – Cópia acordo de compensação de créditos efectuado entre a requerente e a B....., datado de 11-03-2005;

IV – DA ANÁLISE DO PEDIDO

O requerimento em análise na presente informação, deu entrada no SF de Tondela em 2012-11-27 e foi remetido a esta Direcção de Finanças em 2013-02-13, no entanto o processo de execução fiscal sobre o qual o mesmo versa encontrava-se, à data de entrada do requerimento, no TAF de Viseu para onde foi enviado juntamente com a reclamação dos atos do chefe n.º 83/11.8BEVIS, só tendo o mesmo sido devolvido em 2012-05-21, motivo pelo qual, entre outros, só agora é objeto de análise.

Nos termos do n.º 4 do art. 52º da LGT, e tendo em conta o Ofício-Circulado de 60077 de 2010-07-29 da DSGCT, a concessão de dispensa prestação de garantia, para efeitos de suspensão da execução fiscal está dependente da verificação de um dos seguintes pressupostos:

- 1 – A prestação de garantia deve ser causa se um prejuízo irreparável para o contribuinte;

Ou

- 2 – Falta de meios económicos para prestar garantia, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescida;

Verificando-se um destes pressupostos, é imperativo que o executado não seja responsável pela situação de insuficiência ou inexistência de bens.

O ónus da prova da verificação destes factos recai sobre o executado, nos termos do n.º 1 do art. 74º da LGT, conjugado com art. 342º do Código Civil, pelo que o requerimento de pedido de dispensa de garantia deve vir acompanhado de todos os elementos necessários para a sua apreciação e competente decisão, como aliás se encontra definido no n.º 3 do art. 170º do CPPT.

No caso em apreço, a requerente alega em primeiro lugar a falta de meios económicos para prestar garantia, para depois alegar o prejuízo irreparável que a prestação da garantia pode causar, tendo em conta, mais ou menos os mesmos argumentos, que podem ser resumidos da seguinte forma:

- Não possui bens imóveis;
- O ativo tangível encontra-se onerado;
- Os créditos sobre clientes são indispensáveis para a actividade da empresa;
- Apresenta um resultado líquido negativo no ano de 2010 e 2011;

- Decréscimo das vendas nos últimos anos;

- Não consegue obter garantia bancária e ainda que a conseguisse obter, enfraqueceria a sua posição perante a banca, impedindo definitivamente o seu acesso ao crédito ou encarecendo a sua remuneração de uma forma que arrastaria a requerente para uma situação de insolvência.

Efetivamente, o único imóvel da sociedade – artigo urbano 9231 da freguesia de – corresponde aos baldios destinados a armazenamento de vinhos em terrenos pertencentes APA, não pode constituir garantia idónea. Tendo em conta que, tal como estipulado no Ofício-Circulado n.º 60076/2010 de 29/07 da DSGCT, a “idoneidade deve também ser avaliada em função da sua capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, conduzir à efectiva cobrança dos créditos garantidos”, pelo que dada a especificidade e dimensão do bem em questão, não seria possível executar esta garantia, se ela fosse aceita, tendo em conta que esta se equipara, em tudo, a benfeitorias em terrenos alheios.

Relativamente ao restante ativo da requerente, o mesmo encontra-se onerado pelo penhor mercantil efectuado pela requerente, pelo que não poderá constituir garantia idónea.

Mais afirma a requerente que o seu volume de negócios tem sofrido um decréscimo acentuado nos últimos anos, no entanto, através na análise do IES do ano de 2011 (embora a requerente apresente apenas a IES do ano de 2010, a declaração referente ao ano de 2011 já se encontra disponível e sendo mais actual, parece mais pertinente a sua análise) é possível verificar que o volume de vendas da requerente é ainda de € 23.125.499,71.

Com tal volume de negócios, é difícil justificar a dificuldade de prestar uma garantia no montante de € 60.490,94.

Relativamente à impossibilidade dos créditos sobre clientes servirem de garantia idónea, tal não parece justificável. Analisando mais uma vez a IES de 2011, podemos verificar que durante esse ano, a requerente apresentou recebimentos de clientes no montante de € 23.949.668,20 (campo A5001 da declaração). Ora tal como é referido na sentença de 24-05-2012, do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) no Processo de Reclamação dos Actos do Chefe n.º 82/11 OBEVIS, referente ao indeferimento da dispensa de garantia noutro PEF da requerente, “não se afigura que a consequência de dar em garantia os bens por si comercializados ou os créditos sobre clientes seja necessariamente essa, “leia-se, a actividade comercial ficar paralisada, “ Tudo dependerá do valor dos bens comercializados bem como dos créditos sobre os clientes, em contraponto com o valor da garantia a prestar. É o que importa é o montante da garantia a prestar nestes autos, e não noutros, pois não se pode hoje avaliar o prejuízo decorrente da prestação da garantia, fazendo um juízo de probabilidade, com base em dados hipotéticos, pois ainda que a requerente tenha sido notificada para prestar garantia noutros processos, tal não significa que us vá prestar.”

Ora, a situação é em tudo idêntica ao presente caso. Quando uma empresa apresenta volumes de vendas anuais e recebimentos de clientes como os acima referidos, dificilmente consegue ser suportada a ideia de que não consegue prestar uma garantia no montante de € 60.490,94.

Alás, se analisarmos as Declarações Periódicas do IVA, apresentadas pela requerente no último ano, podemos verificar que a executada tem um crédito de imposto que, em média ronda os € 300.000,00, o qual, caso tivesse solicitado o reembolso, poderia ser oferecido como garantia idónea para a suspensão dos autos.

Quanto à obtenção de uma garantia bancária e a possibilidade de a sua obtenção prejudicar irremediavelmente a posição da requerente perante a banca, tal não se afigura possível, tendo em conta a dimensão tanto da requerente como das suas responsabilidades perante as instituições bancárias. Conforme a própria requerente afirma na petição as responsabilidades desta perante a banca rondam os € 20.000.000,00, pelo que não se afigura que a prestação de uma garantia do montante em causa (cerca de 1,6%), causasse, só por si a ruptura definitiva da requerente com as várias instituições bancárias com que se relaciona e que levasse à sua insolvência.

Por outro lado, as possibilidades de prestação de uma garantia idónea, não se esgotam na garantia bancária. Tal como é referido na já mencionada sentença "*outras possibilidades existem, como a prestação de caução, seguro-caução, aval, fiança, por parte de uma das sociedades do grupo de que faz parte a recorrente ou da constituição de hipoteca sobre o imóvel também dotado pelo grupo, e sobre elas a recorrente nada disse*".

Em face de tudo o que acima foi referido, parece-nos que os pressupostos da manifesta falta de meios económicos para prestar uma garantia de € 60.490,94 ou o prejuízo irreparável que a sua prestação pudesse causar, não se podem considerar provados.

Mas mesmo que pudéssemos considerar provados um destes pressupostos, é condição imperativa que a executada não seja responsável pela situação da falta ou insuficiência de bens, e que prova essa falta de culpa.

Neste sentido, as provas apresentadas pela requerente, vão no sentido contrário, uma vez que vários dos documentos que apresenta juntamente com a petição, são prova de que a dissipação de grande parte do património da requerente foi da sua iniciativa, nomeadamente a venda de todos os seus bens imóveis e o penhor constituído sobre o seu ativo.

Relativamente às vendas dos bens imóveis que constituíram parte importante do seu património, ocorridas durante os anos de 2005 e 2006, (e que foram alvo de 3 Impugnações Paulianas por parte do SF de Tondela, em virtude de já existirem dívidas instauradas à data da venda), a requerente alega que os mesmos se integraram num plano de reestruturação do grupo de empresas em que esta interviu, realizada desde o ano de 1999 e estudada desde o ano de 2002. No entanto, os documentos que apresenta não provam que as vendas referidas sejam consequência do estudo elaborado, especialmente

porque entre eles decorreram quatro anos. Este facto, aliás foi já dado como não provado, noutras sentenças proferidas em processos de reclamações dos actos do chefe da mesma executada, em situações semelhantes, como é o caso do processo 82/11.0BEVIS já referido.

No que diz respeito ao penhor mercantil realizado no ano de 2011 por iniciativa da requerente, este onerou irremediavelmente uma parte importante do seu património, inviabilizando que pudesse constituir garantia para os créditos do Estado.

Face ao exposto, parece-nos que não só a requerente não prova a falta de culpa pela situação em que se encontra, como parece reforçar a convicção de que as suas opções a colocaram na situação em que atualmente se encontra.

CONCLUSÃO

A concessão de isenção da prestação de garantia, nos casos em que exista manifesta falta de meios económicos ou que a sua prestação cause prejuízo irreparável, está prevista no n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária (LGT), desde que a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado, factos estes que tem que ser provados pelo executado, que tem o ónus da prova (art. 74.º, n.º 1 da LGT e art.º 342.º do Código Civil).

No caso em apreço, analisado o requerimento e a prova documental apresentada, parece-me que a dispensa de prestação da garantia não pode ser concedida.

À consideração superior.

Viseu, 03 de Maio de 2013


 A TATAdj III,

A Decisão

Face ao explanado, com o qual concordo, indefiro a pretensão, com os fundamentos anteriormente referidos.

Notifique-se, indicando os meios e prazos de defesa.

Tondela, aos 8 de Outubro de 2013

- cfr. fls. 985/990 do processo executivo apenso aos autos.

T) A reclamante foi notificada do despacho a que se alude em S), em 11/10/2013, através do ofício n.º 1973, de 09/10/2013 - cfr. fls. 991 e verso do processo executivo apenso aos autos.

U) Em 21/10/2013, a reclamante remeteu, por via postal registada, a presente reclamação para o Serviço de Finanças de Tondela. - cfr. fls. 5 dos autos.

Mais se provou que:

V) Por escritura pública de compra e venda, realizada em 11/08/2005, a reclamante declarou vender à B....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 900.000,00 € o prédio misto, composto por casa térrea e parte de andar, onde se encontra instalada uma fábrica de saboaria, cortes de gado, terreno lavradio junto, com videiras, árvores de fruto, poço e mais pertenças, sito nos, freguesia de, concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz sob os artigos 845 (urbano), 2503 e 3192 (rústico), com o valor patrimonial de 8.174,85 €. - cfr. doc. de fls. 794/797 do processo executivo apenso aos autos.

W) Em 11/08/2005, a reclamante celebrou com a sociedade “B....., S.A.” um acordo escrito intitulado “acordo de compensação de créditos” do qual consta, para além do mais, o seguinte:

É celebrado acordo de compensação de créditos, nos termos seguintes: -----

Primeira: É a representada dos primeiros outorgantes titular de um crédito no montante de 900.000,00 € (novecentos mil euros) sobre a representada dos segundos outorgantes, resultante de empréstimo de accionista de igual valor que detém sobre a mesma.-----

Segunda: É, por sua vez, a representada dos segundos outorgantes credora da representada dos primeiros outorgantes por igual valor de 900.000,00 € (novecentos mil euros) da venda que lhe fez hoje do prédio misto descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o número 5169 da freguesia de, concelho de Vila Nova de Gaia, e inscrito na matriz predial da indicada freguesia e concelho sob os artigos: 345, urbano; 2503 e 3192, rústicos.-----

Terceira: Pelo presente contrato, os primeiros e segundos outorgantes acordam, em nome das suas representadas, compensar entre si os créditos resultantes do empréstimo accionista e da compra e venda do prédio referido nas cláusulas anteriores, e cada qual a qualificação:-----

Quarta: Os outorgantes acordam que em caso de conflito que envolva o cumprimento da presente escritura o Tribunal competente será o Tribunal Judicial da Comarca de Tondela.-----

- cfr. doc. fls. 958/960 do processo executivo apenso aos autos.

X) Por escritura pública realizada em 28/12/2005 a reclamante declarou vender à C....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 1.915.000,00 € os seguintes imóveis: prédio rústico correspondente ao artigo matricial 5365, sito na freguesia de, Tondela, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 1.128,90 €, pelo valor de 360.000,00 €; prédio urbano, composto de três casas para armazém e atividade industrial e logradouro, correspondente aos artigos matriciais 1554, 1555 e 1556, sito na freguesia de, Alenquer, com o valor patrimonial global para efeitos de IMT de 271.074,70 €, pelo valor de 1.499.000,00 €; prédio rústico correspondente ao artigo matricial 19 - secção M, sito na freguesia de, Alenquer, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 379,99 €, pelo valor de 56.000,00 €. - cfr. doc. de fls. 783/787 do processo executivo apenso aos autos.

Y) Por escritura pública de doação e compra e venda realizada em 14/03/2006, D..... e E..... declararam doar à Reclamante a parcela de terreno com 24,90 m², do prédio rústico omissos mas atualmente inscrito na matriz urbana sob o artigo 9910, atribuindo-lhe o valor de 249,00 €; a Reclamante declarou vender à C....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 860.000,00 €, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2179, com o valor patrimonial de 144.000,00 €, após a anexação da parcela a ser constituído por edifício de cave, rés-do-chão, primeiro andar e logradouro destinado a escritórios e laboratórios, com a superfície coberta de 531 m² e a descoberta a 1089,40 m² - cfr. doc. de fls. 788/793 do processo executivo apenso aos autos.

Z) As alienações referidas em V), X) e Y) *supra* ocorreram no âmbito de um processo de reestruturação do grupo de empresas em que a reclamante se insere. - cfr. fls. 798/953 verso do processo executivo apenso aos autos e depoimento da testemunha F.....

AA) Em 29/02/2008 D..... e esposa constituíram hipoteca a favor da Caixa Geral de Depósitos, S.A. sobre os imóveis m.i. a fls. 743 e ss. do processo executivo apenso aos autos, para garantia do capital máximo de 3.750.000,00 €, juros, sobretaxa e despesas, emergentes do contrato de prestação de garantia bancária, a favor do Serviço de Finanças de Tondela, até ao valor de 3.131.919,55 € e 93.574,82 €, celebrado entre esta instituição bancária e a reclamante. - cfr. doc. de fls. 740/745 do processo executivo apenso aos autos.

BB) Em 16/03/2010, a H..... celebrou contrato de abertura de crédito - mútuo com hipoteca com a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Terras de Viriato, C.R.L., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de 1.500.000,00 €, no âmbito e para garantia do qual a J....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel m.i. a fls. 715 do processo executivo apenso aos autos. - cfr. docs. de fls. 711/717 do processo executivo apenso aos autos.

CC) Em 16/09/2010 a H..... celebrou contrato de abertura de crédito com aval e hipoteca autónoma com a Caixa Geral - Caixa de Crédito Agrícola Mútuo, C.R.L., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de 2.400.000,00 €, titulado por uma livrança em branco subscrita pela H..... e avalizada por D....., no âmbito e para garantia do qual a I....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel m.i. a fls. 721 do processo executivo apenso aos autos. - cfr. docs. de fls. 720/739 do processo executivo apenso aos autos.

DD) Em meados de 2010, a reclamante e as empresas do seu grupo começaram a ser pressionadas pela Banca para garantirem os créditos da reclamante nas instituições financeiras, sob pena de execução dos avalistas - cfr. depoimento da testemunha F.....

EE) Em reunião da assembleia geral da H....., S.A., doravante H....., de 25/01/2011, foi deliberado por unanimidade aprovar a proposta de obtenção de financiamento junto do Banco Comercial Português, S.A. no valor de 9.650.000,00 €, destinado a amortizar o valor do papel comercial e empréstimos lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem da reclamante e afetação de um depósito à ordem no valor de USD 7.000.000,00 de que a H..... é titular naquele Banco para garantia do montante de 4.800.000,00 € de que a reclamante é devedora àquele Banco, acrescido ao financiamento de 6.500.000,00 € que a H..... obteve junto da CC-CCCAM para garantir as responsabilidades da reclamante junto daquela entidade, para o qual a H..... *“terá de recorrer à constituição de hipotecas por parte das suas participadas B....., S.A., I....., S.A. e J....., S.A. sobre imóveis propriedade destas” e, em contrapartida da qual, a Reclamante “obrigou-se e terá de obrigar-se perante a sociedade a reembolsá-la de tudo quanto esta desembolse em capital, juros, remuneratórios ou moratórios, comissões e despesas e, para garantia do cumprimento de tais obrigações, a constituir a seu favor e das suas mencionadas participadas, B....., S.A., I....., S.A. e J..... S.A., penhor mercantil sobre o seu património mobiliário, nomeadamente equipamentos e existências de vinhos”*. - cfr. doc. de fls. 637/639 do processo executivo apenso aos autos.

FF) Em 10/02/2011 a H..... constituiu a favor do Banco Comercial Português, S.A., doravante BCP, penhor sobre o depósito a prazo de que é titular naquele Banco, no valor de 7.000.000,00 USD, para garantia do cumprimento das responsabilidades assumidas pela H..... perante o Banco até ao limite de 5.280.000,00 €. - cfr. doc. de fls. 640/641 do processo executivo apenso aos autos.

GG) Na mesma data a H..... e o BCP celebraram contrato de empréstimo pelo qual aquele Banco concedeu à H..... um financiamento no montante de 9.200.000,00 € destinado a liquidar as responsabilidades enquanto avalista da Reclamante. - cfr. doc. de fls. 699 e ss. do processo executivo apenso aos autos.

HH) Para garantia do contrato referido na alínea que antecede a H..... subscreveu uma livrança em branco avalizada por D..... e D..... e esposa e B..... S.A. constituíram a favor do BCP hipoteca sobre os imóveis. - cfr. docs. de fls. 709 do processo executivo apenso aos autos.

II) Em 15/02/2011 a reclamante constituiu a favor de H....., I....., SA., B....., S.A. e J....., S.A., penhor mercantil sobre os bens m.i. a fls. 617/632 do processo executivo

apenso aos autos, a saber, *stocks* de vinho e equipamentos, com os valores totais, respetivamente, de 23.256.049,36 € e 931.725,10 €, estabelecendo-se, entre o mais, que,

F - A obrigada é responsável perante a banca, entre outras, pelas seguintes obrigações: -----

a) Perante a CC-CCCAM (Caixa Central - Caixa Central de Crédito Agrícola Mútuo, C.R.L.): -----

- 2.600.000,00 € (dois milhões e seiscentos mil euros) respeitante à parte que a esta corresponde num contrato de papel comercial contratado com um sindicato bancário constituído pela CC-CCCAM, Banco EFISA e B-ANIF; -----

- Garantia bancária nº 211/DC/95, de 14.06.1995, no valor de 890.096,89 €, em que o beneficiário é o IFAP (Instituto de Financiamento à Agricultura e Pescas); -----

b) Perante o BCP (Banco Comercial Português, SA): -----

- 9.650.000,00 € (nove milhões seiscentos e cinquenta mil euros) perante o BCP, destinados a amortizar o valor do papel comercial e dos empréstimos, entretanto lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem. -----

4º Para obter os financiamentos aludidos, a garantida H....., Sa recorreu à constituição de hipotecas por parte das garantidas, suas participadas, B....., Sa, I....., Sa, e J....., Sa, sobre imóveis propriedade destas, as quais garantem as responsabilidades por ela assumidas. -----

5º Adicionalmente a garantida H....., Sa garantiu perante o BCP por afectação de um depósito de 7.000.000,00 USD de que é titular naquele banco, o montante de 4.800.000,00 € de que a obrigada ali é também devedora. -----

6º Foi condição para que a garantida H....., Sa se financiasse junto dos aludidos credores da obrigada, assumisse as suas dívidas e as garantisse, e que as suas participadas e garantidas, B....., Sa, I....., Sa, e J....., Sa garantissem com hipotecas sobre o seu património as obrigações por ela assumidas, que a obrigada assumisse perante ela e as indicadas suas participadas, na íntegra, as obrigações que para si resultem, a qualquer título, nomeadamente de capital, juros, remuneratórios ou moratórios, e despesas, do cumprimento ou incumprimento dos contratos de financiamento e que, para garantia do integral cumprimento, constitua a seu favor e a favor das suas indicadas participadas, garantias hipotecárias, o penhor mercantil sobre os bens relacionados nos anexos I e II que fazem parte integrante do presente contrato. -----

MM) Em 11/04/2011 a reclamante reforçou a garantia prestada no âmbito de contrato de abertura de crédito em conta corrente e entrega para cobrança de cheques pré-datados, celebrado em 01/12/2007, com a Caixa Geral de Depósitos no valor reforçado de 12.000.000,00 €, mediante penhor de crédito no valor de 3.250.000,00 € sobre conta de depósito a prazo naquele Banco da H..... - cfr. doc. de fls. 746/749 do processo executivo apenso aos autos.

NN) Em 13/04/2011 a H..... celebrou contrato de abertura de crédito - mútuo com hipoteca com a Caixa Geral de Depósitos, pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu empréstimo até ao montante de 3.250.000,00 €, pelo prazo de 6 meses, no âmbito do qual a C....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre os imóveis m.i. a fls. 645 e ss. do processo executivo apenso, com o valor de 3.650.000,00 € para garantia do capital mutuado, juros e despesas, e titulado por uma livrança em branco subscrita pela H..... e avalizada por D..... - cfr. docs. de fls. 642/676 do processo executivo apenso aos autos.

OO) Através de ofício datado de 17/04/2012, o Banco Caixa de Crédito Agrícola Mútuo, CRL, comunicou à aqui reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 104.740,98 €, não colheu aprovação - cfr. doc. fls. 765 do processo executivo apenso aos autos.

PP) Através de ofício datado de 18/04/2012, o Banco Millennium BCP comunicou à aqui reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 104.740,98 €, não colheu aprovação - cfr. doc. fls. 764 do processo executivo apenso aos autos.

QQ) Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada [IES], relativa ao exercício de 2010, consta o seguinte:

04-A		BALANÇO - Períodos de 2010 a seguintes	
ACTIVO		PERÍODOS	
		N	N-1
		(1)	(2)
Activo não corrente			
AS101	Activos fixos tangíveis (N, S, M)	737.792,35	819.977,74
AS102	Provisões de investimento (N, S)		
AS103	Quedas (N, S)		
AS104	Activos intangíveis (N, S, M)	99.237,01	3.997,01
AS105	Activos biológicos (N, S)		
AS106	Participações financeiras - método de avaliação patrimonial (N, S)	266.605,99	266.605,99
AS107	Participações financeiras - outros métodos (N, S)	2.493,99	2.493,99
AS108	Arrendamentos/Actos (N, S, M)	718.219,37	540.000,00
AS109	Outros valores financeiros (N, S)	0,00	
AS110	Activos por impostos diferidos (N, S)		
AS111	Investimentos financeiros (aguardando avaliação, passivos e outros a reconhecer) (N, M)		
AS112	SOMA	1.824.348,61	1.637.984,73
Activo corrente			
AS113	Estoque (N, S, M)	23.994.517,32	25.345.370,65
AS114	Activos biológicos (N, S)		
AS115	Clients (N, S, M)	28.380.941,77	40.749.857,90
AS116	Adiantamentos a fornecedores (N, S)		
AS117	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	1.489.075,54	1.563.134,39
AS118	Associações (N, S)	2.188.778,59	2.111.689,51
AS119	Outros contas a receber (N, S)	9.491.819,82	11.870.813,68
AS120	Diferimentos (N, S, M)	5.662.436,81	5.488.425,82
AS121	Activos financeiros de curto prazo para negociação (N, S)	5.000,00	5.000,00
AS122	Outros valores financeiros (N, S)		
AS123	Activos não correntes de curto prazo para venda (N, S)		
AS124	Outros valores correntes (N)		
AS125	Caixa e depósitos bancários (N, S, M)	161.313,68	767.213,69
AS126	SOMA	37.777.363,91	42.996.605,29
AS127	TOTAL DO ACTIVO	39.601.712,52	44.634.590,02
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
AS128	Capital realizado (N, S, M)	2.600.000,00	2.600.000,00
AS129	Actos (quotas) próprios (N, S)		
AS130	Outros aumentos de capital próprio (N, S, M)		
AS131	Prémios de emissão (N, S)		
AS132	Reservas legais (N, S, M)	277.267,68	275.991,08
AS133	Outras reservas (N, S, M)	3.805.233,32	3.805.472,32
AS134	Resultados transferidos (N, S, M)	-1.585.077,58	-32.049,80
AS135	Ajustamentos em valores financeiros (N, S)	33.866,07	-22.175,05
AS136	Excedentes de reavaliação (N, S)	841.693,62	841.693,62
AS137	Outros valores no capital próprio (N, S, M)	249,00	
AS138	SOMA	5.972.028,11	7.463.930,27
AS139	Resultado líquido do período (N, S, M)	-1.204.801,47	9.631,99
AS140	Dividendos antecipados (N, S, M)		
AS141	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	4.767.226,64	7.473.562,26
PASSIVO			
Passivo não corrente			
AS142	Provisões (N, S, M)		
AS143	Financiamentos obtidos (N, S, M)	4.070.036,15	11.000.000,00
AS144	Responsabilidades por benefícios pós-emprego (N, S)		
AS145	Passivos por impostos diferidos (N, S)		
AS146	Outros valores a pagar (N, S, M)	4.109.955,80	5.804.381,10
AS147	SOMA	8.179.991,95	16.804.381,10
Passivo corrente			
AS148	Fornecedores (N, S, M)	20.537.159,94	15.037.348,69
AS149	Adiantamentos de clientes (N, S)	2.709.776,98	6.123.523,00
AS150	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	88.995,81	123.009,87
AS151	Associações (N, S)		6.755,18
AS152	Financiamentos obtidos (N, S)	25.432.051,42	24.054.238,98
AS153	Outros valores a pagar (N, S)	11.458.960,34	19.582.629,55
AS154	Diferimentos (N, S, M)	4.802,08	494.841,17
AS155	Passivos financeiros de curto prazo para negociação (N, S)	300,00	300,00
AS156	Outros valores passivos (N, S)		20.977,33
AS157	Passivos não correntes de curto prazo para venda (N, S)		
AS158	Outros passivos correntes (N)		
AS159	SOMA	67.230.046,55	65.213.624,81
AS160	TOTAL DO PASSIVO	73.417.273,19	72.687.187,07
AS161	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	78.178.250,14	80.324.769,09

- cfr. fls. 547/606 do processo executivo apenso aos autos.
RR) Do balanço constante da declaração IES referente ao ano de 2011 consta o seguinte:

04-A		BALANÇO - Períodos de 2010 a seguintes	
ATIVO		PERÍODOS	
		N	N-1
		(1)	(2)
Ativo não corrente			
AM01	Ativos fixos tangíveis (N, S, M)	606.639,35	
AM02	Intangíveis de investimento (N, S)		
AS03	Outros (N, S)		
AS04	Ativos Intangíveis (N, S, M)	94.487,01	
AS05	Ativos biológicos (N, S)		
AS06	Participações financeiras - múltiplo de equivalência patrimonial (N, S)		
AS07	Participações financeiras - outros métodos (N, S)		
AS08	Aplicações/depósitos (N, S, M)	3.968.219,37	
AS09	Outros ativos financeiros (N, S)	212.594,62	
AS10	Ativos por operações de futuro (N, S)		
AS11	Investimentos financeiros - sob reserva de liquidez - para a negociação (N, S, M)		
AS12	SOMA	4.881.840,35	0,00
Ativo corrente			
AS13	inventários (N, S, M)	16.650.163,19	
AS14	Ativos biológicos (N, S)		
AS15	Clientes (N, S, M)	22.216.819,71	
AS16	Adiantamentos a fornecedores (N, S)		
AS17	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	332.210,62	
AS18	Acionistas/dóctores (N, S)	2.093.161,59	
AS19	Outros créditos a receber (N, S)	11.905.485,71	
AS20	Diferimentos (N, S, M)	7.165.512,11	
AS21	Ativos financeiros dados para negociação (N, S)		
AS22	Outros ativos financeiros (N, S)		
AS23	Ativos não correntes dados para venda (N, S)		
AS24	Outros ativos correntes (M)		
AS25	Caixa e equivalentes bancários (N, S, M)	377.468,09	
AS26	SOMA	61.040.621,02	0,00
AS27	TOTAL DO ATIVO	65.922.461,37	0,00
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
AS28	Capital realizado (N, S, M)	2.600.000,00	
AS29	Ações (ouzas) próprias (N, S)		
AS30	Outros instrumentos de capital próprio (N, S, M)		
AS31	Prêmios de emissão (N, S)		
AS32	Reserva legal (N, S, M)	277.267,68	
AS33	Outras reservas (N, S, M)	3.005.223,32	
AS34	Resultados transferidos (N, S, M)	-2.922.497,46	
AS35	Ajustamentos em ativos financeiros (N, S)	33.666,07	
AS36	Excedentes de reavaliação (N, S)	941.693,62	
AS37	Outras variações no capital próprio (N, S, M)	249,00	
AS38	SOMA	4.635.601,83	0,00
AS39	Reservado líquido do período (N, S, M)	-2.247.010,61	
AS40	Dívidas antecipadas (N, S, M)		
AS41	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	2.388.591,22	0,00
PASSIVO			
Passivo não corrente			
AS42	Provisões (N, S, M)		
AS43	Financiamentos obtidos (N, S, M)	1.331.310,50	
AS44	Responsabilidades por benefícios pós-emprego (N, S)		
AS45	Passivos por impostos diferidos (N, S)		
AS46	Outras contas a pagar (N, S, M)	27.768.865,61	
AS47	SOMA	29.100.176,11	0,00
Passivo corrente			
AS48	Fornecedores (N, S, M)	6.106.229,21	
AS49	Ajustamentos de clientes (N, S)	3.247.069,75	
AS50	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	171.866,54	
AS51	Acionistas/dóctores (N, S)	68.770,00	
AS52	Financiamentos obtidos (N, S)	10.651.597,23	
AS53	Outros créditos a pagar (N, S)	13.609.161,11	
AS54	Diferimentos (N, S, M)		
AS55	Participações financeiras dadas para negociação (N, S)		
AS56	Outros passivos financeiros (N, S)		
AS57	Ativos não correntes dados para venda (N, S)		
AS58	Outros passivos correntes (M)		
AS59	SOMA	24.434.603,84	0,00
AS60	TOTAL DO PASSIVO	61.534.670,15	0,00
AS61	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	65.922.461,37	0,00

- cfr. fls 115/172 dos autos
 SS) Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2012, consta o seguinte:

BALANÇO - Períodos de 2010 a seguintes			
ATIVO	PERÍODOS	PERÍODOS	
		N	N-1
		(1)	(2)
Ativo Circulante			
AS01 Caixa e equivalentes	(N, S, M)	492.707,42	
AS02 Depósitos em bancos	(N, S)		
AS03 Contas a receber	(N, S)		
AS04 A pagar fornecedores	(N, S, M)	49.737,01	
AS06 A pagar impostos	(N, S)		
AS08 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS07 Restos a receber em prazo inferior a 12 meses	(N, S)		
AS09 A pagar em prazo inferior a 12 meses	(N, S, M)	3.968.219,37	
AS10 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	182.364,24	
AS16 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS12 A pagar em prazo superior a 12 meses	(S, M)	4.713.028,04	0,00
Ativo não Circulante			
AS13 Imobilizado	(N, S, M)	10.956.684,28	
AS14 A pagar em prazo inferior a 12 meses	(N, S)		
AS15 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	25.413.495,57	
AS16 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS17 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	488.395,66	
AS18 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	477.884,40	
AS19 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	17.774.924,82	
AS20 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	8.674.842,34	
AS21 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS22 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS23 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS24 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	79.154,09	
AS25 A pagar em prazo superior a 12 meses	(S, M)	63.763.371,16	0,00
AS27 TOTAL DO ATIVO		66.476.399,20	0,00
CAPITAL PRÓPRIO			
CAPITAL PATRIMÔNIAL			
AS28 Capital integral	(N, S, M)	2.000.000,00	
AS29 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS30 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	3.300.000,00	
AS31 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS32 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	277.267,68	
AS33 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	3.605.223,32	
AS34 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	-5.424.322,36	
AS35 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	33.666,07	
AS36 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	841.693,62	
AS37 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	249,00	
AS38 A pagar em prazo superior a 12 meses	(S, M)	5.433.777,33	0,00
AS39 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	-2.588.819,04	
AS40 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)		
AS41 TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		2.644.959,29	0,00
PASSIVAS			
AS42 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)		
AS43 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	3.223.100,59	
AS44 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS45 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS46 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	32.168.325,65	
AS47 A pagar em prazo superior a 12 meses	(S, M)	26.391.426,23	0,00
AS48 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	5.389.595,73	
AS49 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	7.127.145,49	
AS50 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	61.565,53	
AS51 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	15.250,70	
AS52 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	1.730.586,96	
AS53 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)	10.532.321,49	
AS54 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)		
AS55 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS56 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS57 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS58 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S)		
AS59 A pagar em prazo superior a 12 meses	(S, M)	30.240.014,89	0,00
AS60 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	65.631.440,91	0,00
AS61 A pagar em prazo superior a 12 meses	(N, S, M)	66.476.399,20	0,00

- cfr. fls. 57/114 dos autos.
 TT) A rubrica de ativos fixos intangíveis do balanço da reclamante no ano de 2010, no valor de 737.792,25 €, abrange equipamento básico e benfeitorias feitas nos armazéns.
 UU) Em datas que não foi possível apurar, a A..... reclamou créditos de clientes, nos respectivos processos de insolvência, que ascendem a mais de cinco milhões de euros - cfr. docs. fls. 750/761 do processo executivo apenas aos autos.

VV) Através de ofício datado de 04/01/2013, o Banco Millennium BCP comunicou à aqui reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 116.474,27 €, não colheu aprovação - cfr. doc. fls. 175 dos autos.

WW) Através de ofício datado de 16/01/2013, a Caixa de Crédito Agrícola comunicou à aqui reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 116.474,24 €, a favor da Fazenda Pública não foi aprovado - cfr. doc. fls. 176 dos autos.

XX) A reclamante é detentora de um direito de superfície sobre o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da, Ílhavo, com o artigo U-9231. - cfr. doc. de fls. 762/763 do processo executivo apenso aos autos.

YY) Atualmente, e pelo menos desde fins de 2010, por força da conjuntura económica, o acesso ao crédito bancário revela-se mais difícil e mais caro, com menor abertura das instituições financeiras à concessão de novos créditos e a estipulação de maiores encargos e exigências contratuais - facto notório.

ZZ) Desde a reestruturação do grupo, ocorrida em 2005 e 2006, não se tem verificado qualquer venda de património da A..... — cfr. depoimentos das testemunhas L..... e M.....

AAA) A reclamante necessita de recorrer ao mercado bancário para o financiamento da sua atividade e giro comercial - cfr. depoimentos das testemunhas L..... e M.....

BBB) No ano de 2011, a reclamante teve um volume de negócios na ordem dos 23.000.000,00 €, em 2012 de 30.900.000,00 € e em 2013 de 25.000.000,00 € - cfr. depoimentos das testemunhas L..... e M.....

3- DO DIREITO:

Para se decidir pela improcedência da reclamação considerou a decisão recorrida a seguinte fundamentação de direito:

“V. Fundamentação de Direito

i) Tempestividade do pedido de dispensa de prestação de garantia

A presente reclamação tem por objeto o despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, datado de 08/10/2013, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pela ora reclamante em 26/11/2012.

O I.V.V., I.P., secundado pelo D.M.M.P., e aderindo ao entendimento vertido no despacho reclamado, invoca a intempestividade do pedido de dispensa de garantia, sustentando que o pedido apresentado não respeitou os prazos previstos para o efeito no artigo 170.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.

A reclamante, por seu turno, argumenta que apresentou o pedido de dispensa de garantia de forma espontânea e por livre iniciativa, não tendo este pedido sido precedido de notificação para constituição de garantia e não se aplicando, por isso, o prazo constante do n.º 1 do artigo 170.º do C.P.P.T., na sua anterior redação.

Vejamos.

(...)

Assim sendo, deverá considerar-se que o pedido de dispensa de garantia apresentado pela ora reclamante, porque baseado em fundamentos supervenientes, é tempestivo.

Em face do exposto, improcede a alegada intempestividade do pedido de dispensa de prestação de garantia.

ii) Da preterição do direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia

Alega a reclamante que o ato reclamado padece de vício de forma, por preterição do direito de audição prévia, porquanto lhe foi coartado o direito de se pronunciar antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia.

De facto, como emerge do probatório, é manifesto que a reclamante não foi chamada a pronunciar-se antes da prática do ato reclamado, ou seja, em momento prévio à decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela de 08/10/2013, proferida no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2704201001007130, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia que apresentou tendo em vista obter a suspensão do referido processo executivo.

Todavia, a este respeito, a mais recente jurisprudência dos tribunais superiores tem vindo a firmar o entendimento, que sufragamos, de que o indeferimento do pedido de dispensa de garantia não precisa de ser precedido de audição prévia. Por essa razão, remetemos para o teor, entre muitos outros, do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 26/09/2012, processo n.º 0708/12, o qual se transcreve, com a devida vénia:

3.1. O art. 60º da LGT dispõe, sob a epígrafe «Princípio da participação»:

«1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a)...

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

(...).»

3.2. A questão da aplicabilidade deste preceito face a pedido de dispensa de prestação de garantia não tem tido uma resposta uniforme da jurisprudência, como dá nota a decisão recorrida.

É que, embora se aceite, sem discrepância, a natureza judicial do processo de execução fiscal e a constitucionalidade da atribuição de competência à AT para a prática de actos de natureza não jurisdicional no processo de execução fiscal (sem prejuízo da possibilidade de recurso (reclamação) para os Tribunais Tributários de quaisquer actos praticados pela mesma AT [cfr. os acs. desta Secção do STA, de 23/5/2012, rec. 489/12, de 9/5/2012, rec. 446/12, de 23/2/2012, rec. 59/12, de 7/2/2011, rec. 1054/11, de 2/2/2011, rec. 8/11, bem como, os acs. do Tribunal Constitucional, n.º 80/2003, de 12/2/2003 (in DR n.º 68, II Série, de 21/3/2003, pp. 4526 e ss.) n.º 152/2002, de 17/4/2002 (in DR n.º 125, II Série, de 31/5/2002, pp. 10338 e ss.) e n.º 263/02, de 18/6/2002 (in DR n.º 262, II Série, de 13/11/2002, pp. 18786 e ss.) e os acs. do STA, de 20/2/2008, rec. n.º 999/07, de 16/6/2004, rec. n.º 367/04, de 2/5/2001, rec. n.º 25027 e de 19/2/92, recs. n.ºs. 13763 e 13830], já, no que tange à natureza do acto aqui em questão (indeferimento do pedido de isenção de garantia - arts. 170º do CPPT e 52º n.º 4 da LGT), não tem havido unanimidade (Esta divergência jurisprudencial não será alheia à particular natureza do processo de execução fiscal. Veja-se que, por exemplo, Casalta Nabais aponta que «muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial.» (cfr. Direito Fiscal, 5ª ed., Almedina, 2009, p. 341).) de posições: sustenta-se, por um lado, que estamos perante a prática de um acto predominantemente processual e relativamente ao qual, por isso, não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a regra constante do art. 60º da LGT (cf. o ac. de 7/3/2012, rec. 185/12) e, em contrário, argumenta-se, por outro lado, que esse acto se configura como acto administrativo praticado por órgãos da AT no âmbito do processo de execução fiscal (como sucederá, por exemplo, também com as decisões de suspender um processo de execução fiscal (art. 169º) e/ou de apreciar pedidos de pagamento em prestações (art. 196º) ou dação em pagamento (art. 201º, todos do CPPT). De acordo com este último entendimento, tais actos poderão ser definidos como actos materialmente administrativos em matéria tributária e não como meros actos de trâmite, uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual, antes projectam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (cfr. art. 120º do CPA, e na jurisprudência, os acs. deste STA, de 14/12/2011, rec. n.º 1072/11, de 2/2/2011, rec. n.º 8/11).

E, a nosso ver, é de aceitar esta posição, pois que, confrontada a natureza dos actos que estão compreendidos nas hipóteses normativas acima transcritas, nomeadamente o pedido de dispensa de garantia previsto nos arts. 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 52º n.º 4 da Lei Geral Tributária com a formulação habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação, é inquestionável que tais actos haverão de ser qualificados como verdadeiros actos administrativos em matéria tributária e não como meros actos de trâmite.(...)

Também a justificar a natureza administrativa (acto administrativo em matéria tributária), alguma doutrina (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª ed., 2012, Editora Encontro de escrita, p. 429, anotação 11 ao art. 52º) pondera que “O texto do n.º 4 do art. 52º da LGT, na parte em que se refere que «a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia...», utiliza a fórmula habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação. Por outro lado, é claro por aquele texto que se trata de um poder que é atribuído à administração tributária, enquanto tal, pelo que não pode ser exercido pelo tribunal em substituição daquela, tendo a actividade deste de resumir-se à verificação de ofensa ou não dos princípios jurídicos que condicionam toda a actividade administrativa e será um controle pela negativa, não podendo o tribunal substituir-se à Administração na ponderação dos valores que se integram nessa margem”.)

3.3. Todavia e não obstante esta conclusão, a mais recente jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do STA tem também vindo a acentuar, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respectivo procedimento – n.º 4 do art. 170º do CPPT (cfr. os citados acs. de 20/6/2012, rec. n.º 625/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/5/2012, rec. n.º 489/12 e de 23/2/2102, rec. n.º 59/12). (...)

E, na verdade, a natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento previsto no art. 170º do CPPT é de configurar como circunstância que, pela sua excepcionalidade e pela incompatibilidade com a duração mínima da audiência de interessados, justifica a preterição daquela formalidade, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 103º do CPA (aplicável por força da alínea c) do art. 2º da LGT), sendo que tal situação de urgência (determinante da não audiência dos interessados)

ocorre quando haja de se prosseguir determinada finalidade pública em que o factor tempo se apresente como elemento determinante e constitutivo e seja impossível ou, pelo menos, muito difícil, cumpri-la através da observância dos procedimentos normais.

Ora, sendo certo «que o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes dizem respeito tem de ser norteado pelo princípio superior da salvaguarda dos seus direitos ou interesses legítimos na feitura de uma decisão que se deseja correcta, não o é menos que tal exercício não deve criar obstáculos a situações objectivas de urgência legal, razão por que se impõe observar, também nos procedimentos tributários de carácter urgente, a norma que prevê a dispensa de audiência contida no referido artigo 103º, n.º 1, alínea a), do CPA.

No caso vertente, o curtíssimo prazo concedido à administração tributária para a decisão do pedido, conjugado com a obrigatoriedade de o executado apresentar imediatamente toda a prova no requerimento onde formula a sua pretensão, denuncia objectivamente o carácter urgente deste procedimento tributário, onde o tempo constitui um elemento determinante na finalidade pública que se visa prosseguir, de obviar ao sumiço de bens que possam garantir o pagamento integral da dívida exequenda, assim se justificando a não observância da formalidade prescrita no artigo 60º da LGT, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 103º do CPA, face à aplicação subsidiária das normas do CPA ao procedimento tributário» (citado ac. de 23/2/2012, rec. n.º 59/12).

A prescrição de um prazo imperativo tão curto, associado à preocupação do legislador em estabelecer que do pedido devem constar as razões de facto e de direito em que se baseia a pretensão e que o mesmo deve ser instruído com a prova documental pertinente, apontam no sentido de a AT ser chamada a decidir apenas com base nos elementos que lhe forem aportados pelo executado, recaindo sobre ele o ónus de instruir o procedimento com todos os elementos necessários à formação da decisão pela AT. Ou seja, é de concluir que o legislador, tendo em conta a forma como regula os elementos que devem constar do requerimento e o prazo exíguo para a resposta da AT, não quis deliberadamente assegurar o direito de audiência.

Neste sentido, Diogo Leite de Campos, et all., anotam que o prazo de decisão extremamente curto previsto no n.º 4 do art. 170º do CPPT impõe a conclusão que não é legalmente assegurado o direito de audiência prévia nos casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia: “A inviabilidade prática de assegurar o direito de audiência do requerente da prestação de garantia nos termos previstos na LGT reconduz-se a que se esteja perante mais um caso em que, implicitamente, se estabelece que não há direito de audiência, caso este que, aliás, até se enquadra sem esforço apreciável na alínea a) do n.º 1 do art. 103º do CPA, em que se afasta o direito de audiência prévia «quando a decisão seja urgente»: no caso em apreço, o facto de se estabelecer um prazo imperativo de 10 dias para decisão, é uma manifestação explícita de que, na perspectiva legislativa, se está perante uma situação em que se impõe uma decisão urgente, pelo menos suficientemente urgente para justificar o afastamento da audiência prévia, como resulta da inviabilidade de o assegurar nos termos previstos na lei”. (Loc. cit., pp. 429/430, anotação 12 ao art. 52º, pp. 429/430 e anotação 12 ao art. 60º, pp. 512/513.)

Em suma, no caso vertente, a exclusão de audiência do requerente no âmbito do procedimento aqui em causa, encontra fundamentos objectivos de justificação na própria urgência da prolação da decisão, atendendo, desde logo, à natureza e características da execução (celeridade e simplicidade, que interessam, normalmente, ao credor que promove a execução), sendo que a premência do credor ganha aqui especial acuidade com a circunstância de o requerimento de isenção de prestação da garantia poder redundar em efeito suspensivo sobre a execução, aumentando o risco de poderem ser dissipados bens que o credor pretende executar.

E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando «as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia» (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao art. 170º, p. 232).

No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. n.º 59/2012.)] ele mesmo contribui para a definição do objecto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia.

3.4. Por outro lado e de todo o modo, a entender-se que estamos perante mero acto predominantemente processual, também não haverá lugar a direito de audiência prévia, já que à formação desse acto processual não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a do art. 60º da LGT (cfr. o citado ac. de 7/3/2012, rec. n.º 185/12).

3.5. Em suma, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (art. 60º da LGT) falecendo,

pois, a argumentação do recorrente e sendo de confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida, na parte em que assim decidiu.

Em face do exposto, a reclamante não tinha que ser notificada para exercer o direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de garantia, im procedendo nesta parte a presente reclamação.

iii) Dos pressupostos da dispensa de prestação garantia

A reclamante insurge-se nos presentes autos contra a decisão de indeferimento do pedido por si formulado ao órgão de execução fiscal de dispensa de prestação de garantia, sustentando que a prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal lhe acarretará prejuízo irreparável e não lhe poder ser assacada responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia.

Nos termos do artigo 52.º, n.º 4 da LGT, a Administração Tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou de manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que, em qualquer dos casos, a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.

O benefício da isenção fica, assim, dependente de dois pressupostos alternativos:

ou a existência de prejuízo irreparável decorrente da prestação da garantia ou a falta de bens económicos para a prestar. Porém, tal dispensa não depende apenas da verificação de um destes dois pressupostos, sendo necessário o preenchimento de um outro pressuposto cumulativo: que a insuficiência ou inexistência dos bens não seja da responsabilidade do executado que pretende a isenção.

Acresce que, o executado que pretenda ser dispensado de prestar garantia deve dirigir o pedido ao órgão da execução fiscal, devidamente fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária [cfr. artigo 170.º, nºs 1 e 3 do CPPT].

Com efeito, face ao disposto no artigo 342.º, do CC., e no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, é de concluir que é sobre o executado, que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respetivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, na medida em que se tratam de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido.

No caso vertente, a reclamante alicerçou o pedido de dispensa de prestação de garantia na manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia e na falta de responsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens. A título subsidiário, invocou que a prestação de garantia lhe causaria prejuízo irreparável.

O órgão de execução fiscal indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia por considerar que não se encontram demonstrados quaisquer dos pressupostos da dispensa de prestação de garantia.

No concerne à alegada manifesta insuficiência de bens penhoráveis para a prestação de garantia, a reclamante alicerçou o pedido de dispensa, essencialmente, no seguinte:

- O ativo fixo tangível que consta do balanço compreende o conjunto de bens que foi dado em penhor à sociedade H....., S.A., como contrapartida do financiamento que esta teve de contrair junto de entidades bancárias [que ascendeu a mais de vinte milhões de euros] para acudir às responsabilidades e dívidas da Reclamante;

- Relativamente aos créditos sobre clientes, muitos deles têm vindo a revelar-se incobráveis e os poucos que a reclamante consegue realizar são necessários para obter fundo de maneio para a sua atividade corrente, pelo que na hipótese de se ver privada deles ficaria impossibilitada de honrar os seus compromissos e, conseqüentemente, a sua atividade comercial ficaria paralisada;

- A reclamante não é proprietária de qualquer bem imóvel, sendo simples superficiária do imóvel inscrito na matriz sob o artigo 9231, pertencente à Administração do Porto de Aveiro, S.A.;

- A reclamante revela um forte desequilíbrio no que respeita a valores de curto prazo, tendo um valor de créditos a receber no curto prazo de 22.589.549,10 €, a que se soma um montante de caixa e depósitos bancários de € 2.398,18, para fazer face a um passivo exigível de curto prazo de 34.433.963,84€;

-Acresce que, no ano de 2011, a A..... obteve um resultado líquido de exercício negativo de — 2.247.010,61 €, a que se vem acumular o resultado líquido do exercício de 2010, estimado em mais de um milhão e duzentos mil euros (em concreto, - 1.204.801,47 €);

A A..... sofreu um acentuadíssimo decréscimo nas suas vendas no ano de 2010, com uma quebra de quase onze milhões de euros;

Em face desta situação económico-financeira delicada, a capacidade da reclamante obter uma garantia bancária ou um financiamento junto da banca é inexistente, como comprovam os pedidos que apresentou junto de duas instituições bancárias para obter a necessária garantia bancária para suspender os presentes autos e que foram indeferidos;

- A somar à débil situação económico-financeira da empresa, a incapacidade da A..... para obter mais garantias bancárias deve-se ainda ao facto de manter prestadas garantias, noutros autos de execução fiscal, que ascendem ao total de 4.056.467,44€.

O órgão de execução fiscal, por sua vez, apreciando conjuntamente os requisitos da “manifesta insuficiência de meios económicos” e do “prejuízo irreparável”, depois de considerar que o [único] imóvel inscrito na matriz em nome da reclamante sob o artigo 9231, bem como o restante ativo objeto de penhor mercantil, não constituem garantia idónea, aquele, “dada a especificidade e dimensão do bem em questão” e o restante ativo por já se encontrar onerado com o penhor, concluiu que, face ao volume de negócios - 23.125.499,71 € - e aos recebimentos de clientes - 23.949.668,20 €, apresentados no ano de 2011, não resulta demonstrada a impossibilidade de prestar uma garantia no montante de 60.490,94 €.

E acrescentou que a prestação de garantia não se esgota na garantia bancária, existindo outras que a reclamante poderá com vista à suspensão do processo de execução fiscal, sendo que é detentora de um crédito de IVA no montante de 200.000,00 €, o qual a ser solicitado, seria mais do que suficiente para garantir a dívida em causa.

Ora, como emerge dos balanços integrantes das IES relativas aos anos de 2010, 2011 e 2012, a reclamante, em 31/12/2010, dispunha de um ativo no valor de 73.178.259,14 € e um passivo de 68.410.038,50 €, tendo apresentado um resultado líquido no montante de - 1.204.801,47 €. Situação esta que se agravou em 2011, com o decréscimo do ativo para 65.922.461,37 €, fixando-se o passivo em 63.533.870,15 €, apresentando um resultado líquido no montante de - 2.247.010,61 €. E em 2012, com um ativo de 68.476.399,20 € e um passivo de 65.631.440,91 €, apresentando um resultado líquido do exercício no valor de - 2.588.819,04€.

Acresce que, em 2010, os principais credores da reclamante eram instituições financeiras e fornecedores e, em 2011, o acionista maioritário e fornecedores. Sendo certo que, em resultado de uma situação de lançamento a descoberto de empréstimos, em meados de 2010 a reclamante e as empresas do seu grupo começaram a ser pressionadas pela banca para garantirem os créditos da reclamante nas instituições financeiras, sob pena de execução dos avalistas, o que a obrigou a renegociar um conjunto de financiamentos que tinha junto de instituições bancárias mediante o reforço das garantias, é certo, pelo património de terceiros [H....., outras empresas do grupo e o próprio Sr. D.....].

Acrescente-se que, efetivamente, a reclamante encontra-se a ser executada em diversos processos de execução fiscal, cujo montante global ascende a 29.517.726,21 €, tendo já prestado garantias no valor de 4.056.467,44€.

Ora, se é certo que a reclamante apresentava já em finais de 2010 uma situação financeira difícil, que se foi agravando de ano para ano, sendo do conhecimento geral as dificuldades atualmente sentidas na obtenção de financiamento junto das instituições financeiras e de crédito, com a estipulação de condições cada vez mais desvantajosas para as empresas, com maiores encargos e a exigência de melhores garantias, aliada as dificuldades na obtenção de garantias bancárias, como, aliás, se deu nota no probatório, nem por isso se pode concluir, sem mais, pela manifesta falta ou insuficiência de meios económicos para prestar uma garantia no montante de 60.490,94 €.

De facto, da análise dos balanços integrantes das declarações IES relativas aos anos de 2010, 2011 e 2012, extrai-se que a reclamante registou no ativo, rubrica “clientes”, 28.380.941,77€, em 2010, 22.216.619,71 €, em 2011 e 25.413.495,57€, em 2012.

Ou seja, nos exercícios em questão a reclamante apresenta avultados créditos sobre clientes, que poderão ser oferecidos em garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal.

Com efeito, apesar de a recorrente referir que muitos dos créditos detidos sobre clientes se têm vindo a revelar incobráveis, sendo os poucos que consegue realizar necessários para obter fundo de maneo para a sua atividade corrente, pelo que na hipótese de se ver privada deles ficaria impossibilitada de honrar os seus compromissos, com a inerente paralisação da sua atividade comercial, a verdade é que não demonstrou essa factualidade.

Por outro lado, da análise das declarações IES referentes aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, apresentadas pela reclamante, resulta que, no ano de 2010, a reclamante teve um volume de vendas de 24.886.494,97 € e recebimentos de clientes de 28.007.600,59 €. Por sua vez, no ano de 2011, teve um volume de vendas de 23.125.499,71 €, registando recebimentos de clientes de 23.949.668,20 €. Por último, no ano de 2012, teve um volume de vendas de 30.943.510,94 €, apresentando recebimentos de clientes no valor de 27.617.168,19€.

Ora, face a valores de tamanha grandeza, não se pode concluir que a reclamante não dispõe de meios económicos suficientes para prestar uma garantia no valor de 60.490,94€.

E, com o devido respeito, não nos impressiona a argumentação aduzida pela reclamante, segundo a qual “ainda que existam créditos ou recebimentos sobre clientes em determinado montante, o que é facto é que igualmente existem dívidas e pagamentos aos fornecedores, pelas mercadorias adquiridas, necessários, entre muitos outros custos à realização de tais vendas.”

Como lapidarmente se escreveu no acórdão do TCAN de 18/01/2012, proferido no processo n.º 00361/11.6BECBR “[...] não é pelo facto de os débitos em causa serem superiores aos créditos que nos pode levar a concluir que a Recorrente não tem capacidade económica para prestar a garantia em causa. O que é necessário averiguar para este efeito não é a viabilidade financeira da empresa,

mas antes se se verifica uma manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis [pode perfeitamente dar-se o caso de uma empresa ter um passivo elevadíssimo e possuir bens penhoráveis suficientes para garantir uma determinada dívida.

Resultando da análise dos documentos contabilísticos que a Recorrente tem no seu ativo financeiro bens, nomeadamente créditos sobre terceiros [...] de valor mais que suficiente para a prestação de garantia [...], não é possível concluir pela manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, porque a existência destes bens penhoráveis revela exatamente o contrário, ou seja, que a Recorrente dispõe de bens penhoráveis suficientes para garantir o pagamento da dívida exequenda.

E também não é o facto “de num quadro de imparidade ou de compensação” [usando as palavras da recorrente] esses créditos serem inferiores aos valores devidos pela sua titular que invalida que tais créditos sejam penhoráveis para garantia da dívida exequenda e acrescido e que, conseqüentemente, que revelem ter a Recorrente capacidade económica para a prestação de garantia Partir do pressuposto inverso - os créditos não serem penhoráveis e, portanto, não serem susceptíveis de garantir a dívida exequenda - é que pode, eventualmente, ser lesivo para a cobrança da dívida exequenda e colocar o Estado em desvantagem relativamente a outros credores, já que tais créditos podem ser penhorados por outro credor da Recorrente [v.g. no âmbito de uma execução para cobrança dos créditos a sobre esta] e garantir a esse credor um privilégio na cobrança do seu crédito em detrimento do Estado.

A questão da eventual insuficiência dos bens penhoráveis para garantir a dívida exequenda e acrescidos apenas poderia colocar-se se o órgão de execução fiscal entendesse que tais créditos não eram idóneos ou suficientes para garantia da dívida em causa [...].

No caso sub judice, como resulta do despacho reclamado o órgão de execução fiscal não questiona a idoneidade dos mencionados créditos para garantir a dívida exequenda e acrescida, admitindo, ao invés, que a possibilidade de os dar em garantia dependerá do valor destes “créditos sobre clientes em contraponto com a valor da garantia a prestar”, que no caso, face ao valor da garantia a prestar [60.490,94 €], entendeu verificar-se.

Temos, assim, de concluir que a reclamante não demonstrou ser manifesta a falta de meios económicos para prestar garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal.

De qualquer modo, ainda que se entendesse que a reclamante logrou fazer tal prova, cabia-lhe ainda demonstrar o pressuposto da ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens.

No que tange ao que se considera abrangido pelo ónus probatório que recai sobre a reclamante, a doutrina tem entendido que “a responsabilidade do executado, prevista na parte final do n.º 4 [do artigo 52º da LGT] se deve entender em termos de dissipação de bens com o intuito de diminuir a garantia dos credores. E não como mero nexos de causalidade desprovido de carga de censura ou simples má gestão dos seus bens” [cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Anotada*, 4. ed., 2012, Lisboa, pág. 426].

Na mesma linha de orientação, vide, entre outros, o acórdão do TCAN de 23/11/2012, proferido no âmbito do processo n.º 01158/12.1BEPRT, no qual se escreveu: “A ratio legis subjacente a esta exigência legal radica, pois, na necessidade de evitar a ocorrência de situações em que o devedor/executado se coloca deliberada e conscientemente numa situação de carência/insuficiência patrimonial, por forma a obstaculizar a realização da penhora ou a prestação de garantia, para mais tarde, requerer a dispensa de garantia com fundamento na referida insuficiência de bens.

Almeja, pois, o legislador fiscal, com este segmento normativo, obviar a situações de abuso de direito na vertente de um manifesto venire contra factum proprium.

(...) do referido artigo 170º n.º 3 do CPPT, resulta que a prova dos pressupostos para a dispensa da prestação de garantia incumbe ao executado, uma vez que se trata de factos constitutivos do direito que este pretende ver reconhecido. Em suma, quer a dispensa da prestação de garantia assente na ocorrência de prejuízo irreparável, quer na manifesta falta de meios económicos do executado, é sobre o requerente que recai o ónus de alegar e provar os pressupostos para tal dispensa, incluindo a prova de que não houve dissipação de bens com intuito de diminuir a garantia dos credores.”

Note-se que a eventual dificuldade de prova que possa resultar para o executado em provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não constitui obstáculo à atribuição do ónus da prova respetivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do artigo 344.º do C.C.

Com efeito, como sustentam os autores supra referidos, nesta matéria não se está perante uma situação de impossibilidade prática de prova, pois a prova do facto negativo que é a irresponsabilidade do executado pode ser efetuada através da prova dos factos positivos, por via da demonstração das reais causas de tal insuficiência ou inexistência de bens.

Por outro lado, a acrescida dificuldade de prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte

do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse.

O que, nesta situação, concluem os mesmos autores, “se reconduzirá, no mínimo, a dever-se considerar provada a falta de culpa quando o executado demonstrar a existência de alguma causa da insuficiência ou inexistência de bens que não lhe seja imputável e não se fizer prova positiva da concorrência da sua atuação para a verificação daquele resultado”.

Refira-se que foi este também o entendimento consagrado no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 17 de Dezembro de 2008, proferido no processo com o n.º 0327/08 e reiterado nos acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 05/07/2012, proferido no âmbito do processo n.º 028612, e de 17/10/2012, proferido no âmbito do processo n.º 0414/12.

Revertendo ao caso em apreço, importa analisar se foram alegadas e demonstradas causas objetivas que levaram à alegada insuficiência de bens da reclamante e que permitam, desse modo, concluir que a mesma não teve uma participação culposa nessa insuficiência patrimonial.

Segundo a versão da reclamante, as razões para justificar a alegada situação patrimonial e financeira em que se encontra foram as seguintes:

os bens do ativo e os stocks de vinho foram já oferecidos como garantia do financiamento realizado pela H..... para ocorrer às responsabilidades vencidas da reclamante;

- a alienação dos bens imóveis de que era proprietária, nos anos de 2005 e 2006, ocorreu no âmbito de um processo de reestruturação do grupo de sociedades em que atualmente se insere;
- posteriormente não se verificou qualquer venda de património da reclamante.

Face a esta factualidade, podemos dar como provado que a diminuição do valor dos ativos fixos tangíveis da reclamante, designadamente imóveis, maquinaria, equipamento de escritório, etc., não resultou de uma atuação que visasse a diminuição das garantias dos seus credores.

Julgamos, porém, que não foram demonstradas as razões que conduziram ao depauperamento da sua situação financeira global, revelada pelos resultados líquidos operacionais negativos que a reclamante vem apresentando, na ordem dos milhões de euros.

Como se referiu supra, embora a reclamante refira a existência de créditos que, por força de incumprimento por parte de muitos clientes, se têm revelado incobráveis, não logrou provar essa factualidade, nomeadamente a sua grandeza nem quais as diligências que tem efetuado para obter a cobrança dos mesmos.

Em suma, ficaram por demonstrar as razões subjacentes à situação económica e financeira e aos resultados operacionais negativos que a reclamante vem apresentado, bem como eventuais medidas de gestão que poderiam ter sido desenvolvidas no sentido de inverter essa situação, não podendo o Tribunal concluir que a alegada insuficiência de bens não é da responsabilidade da reclamante.

Em face do exposto, não tendo a reclamante demonstrado o preenchimento dos pressupostos de que depende a dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal, vertidos nos artigos 52.º, n.º 4 da LGT, 170.º, n.º 3 e 199.º, n.º 3 do CPPT, improcede a presente reclamação.

VII. Decisão

Nestes termos, julga-se a presente reclamação improcedente, por não provada, mantendo-se, em consequência, o despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, datado de 08/10/2013, proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2704201001007130, que indeferiu o pedido de dispensa de garantia.

Custas pela reclamante - cfr. artigo 527.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

DECIDINDO NESTE STA

Sendo pelas conclusões das alegações que se delimita o objecto do recurso, a única questão que se coloca é a de saber se no caso dos autos se impunha a audiência prévia da contribuinte antes de ser decidido o pedido de dispensa de prestação de garantia.

Da sentença recorrida resulta que a Recorrente apresentou em 26/11/2012 um pedido de dispensa de prestação de garantia, o qual foi indeferido pelo senhor chefe de finanças através de despacho de 08/10/2013, por considerar que não se encontravam demonstrados quaisquer dos pressupostos da dispensa de prestação de garantia.

Mais resulta da sentença recorrida que a referida decisão de indeferimento foi proferida pelo órgão de execução fiscal sem previamente a Recorrente ter sido chamada a pronunciar-se antes da prática do acto reclamado.

Considerou, o Mmo. Juiz “a quo”, invocando a doutrina do acórdão da secção de contencioso tributário do STA de 26/09/2012 (processo n.º 0708/12), cuja fundamentação transcreveu, que o indeferimento do pedido de dispensa de garantia não precisa de ser precedido de audiência prévia.

E, a nosso ver, a sentença analisou bem a questão.

Também concordamos com o Mº Pº junto deste STA quando expressa no seu parecer (que acompanhamos de perto) a justeza da decisão recorrida na análise desta questão.

Com efeito:

Como se refere no acórdão do STA citado na sentença recorrida, a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do STA tem vindo a entender, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respectivo procedimento - n.º 4 do art. 170 do CPPT (cfr. os acórdãos de 20/6/2012, rec. n.º 625/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/5/2012, rec. n.º 489/12, de 23/2/2102, rec. n.º 59/12, de 05/06/2013, rec. n.º 0899/13, de 29/10/2014, rec. n.º 0947/14, e de 10/12/2014, rec. n.º 01314/14).

E debruçando-se sobre a questão, explicita-se no aresto que «... a exclusão de audiência do requerente no âmbito do procedimento aqui em causa, encontra fundamentos objectivos de justificação na própria urgência da prolação da decisão, atendendo, desde logo, à natureza e características da execução (celeridade e simplicidade, que interessam, normalmente, ao credor que promove a execução), sendo que a premência do credor ganha aqui especial acuidade com a circunstância de o requerimento de isenção de prestação da garantia poder redundar em efeito suspensivo sobre a execução, aumentando o risco de poderem ser dissipados bens que o credor pretende executar. E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando «as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia» [(Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6 ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao art. 170º, p. 232). No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. n.º 59/2012.] ele mesmo contribui para a definição do objecto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia».

A questão do exercício ou não do direito de audiência no âmbito do pedido de dispensa de prestação de garantia não obteve resposta uniforme na jurisprudência do STA, cuja análise se encontra de forma bem elucidada no acórdão de 23/02/2012 (processo n.º 059/12), e cujos contornos foram formulados nestes termos: «a questão que se coloca é a de saber se o pedido de dispensa de prestação de garantia dá origem a um procedimento tributário no seio do processo de execução fiscal, cuja decisão fique a cargo da administração tributária enquanto exequente/credora, conducente à prolação de um acto materialmente administrativo em matéria tributária - caso em que seria necessário observar o dever de audiência prévia - ou se, pelo contrário, constitui um mero acto administrativo de carácter disciplinador dos termos do processo executivo, nele inserido pelo colaborador operacional do juiz face ao quadro normativo que regula o legal andamento do processo, sujeito a estritas regras e princípios processuais».

E a decisão foi no sentido de estarmos perante um procedimento tributário enxertado no processo de execução fiscal, «uma vez que o órgão da execução está ainda a exercer uma actividade materialmente tributária que passa pela expressão de uma vontade própria, enquanto sujeito activo da obrigação tributária, de dispensar ou não o sujeito passivo de lhe prestar uma garantia que assegure o pagamento da dívida exequenda e do acrescido face a situações de prejuízo irreparável ou de manifesta falta de meios económicos que o executado tem de alegar e documentar perante si e que a ela caberá avaliar».

Concluiu-se, assim, que «esse pedido dá origem a um procedimento tributário específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artigos 55.º e segs. da Lei Geral Tributária».

E partindo deste pressuposto sobre a natureza daquele acto, passou-se então a analisar se havia ou não lugar ao exercício do direito de audiência, tendo-se concluído que, «embora o artigo 60.º da LGT não preveja expressamente situações de dispensa do dever de audiência prévia no procedimento tributário para os procedimentos em que há, de forma objectiva e revelada pela lei, urgência na prolação da decisão, cremos que deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «Quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2º, alínea c) da LGT».

A doutrina do citado aresto foi adoptada no citado acórdão de 26/09/2012, tomado em formação ampliada, ao abrigo do artigo 148º do CPTA, e tem vindo a ser seguida nos acórdãos do STA que se seguiram.

E aderimos à referida jurisprudência por atenção ao disposto no artº 8º n.º 3 do C. Civil.

(sendo a posição do ora relator ainda mais redutora conforme expresso no seu voto de vencido por consideração da natureza judicial do processo de execução fiscal como decorre do artº 103º n.º 1 da LGT sendo que por outro lado o n.º 4 do artº 23.º da Lei LGT impõe o direito de audiência antes do despacho de reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, constituindo esta imposição uma excepção à regra de que nos processos de natureza judicial não cumpre observar o disposto no artº 60º da LGT, e por isso o legislador exprimiu-a em letra de lei o que está em harmonia com todo

o sistema uma vez que o responsável subsidiário é um ente exterior ao processo executivo até ao momento da reversão entendendo-se, perfeitamente, que deva ser ouvido previamente, antes de revertido, para que possa apresentar elementos que obstem à prática deste acto, com efeitos jurídicos gravosos na sua esfera jurídica.

Relembramos que no nosso caso está em um pedido de dispensa de prestação de garantia que tem de ser logo instruído com todos os elementos necessários à decisão.

Ainda sendo, salvo melhor opinião, no nosso modo de ver, diremos que estamos perante um simples acto de trâmite ou predominantemente processual porque previsto e praticado no âmbito da execução fiscal).

Aqui chegados e pelo que supra ficou dito, somos levados a considerar que a decisão recorrida, não merece censura.

A finalizar importa assinalar, como bem destaca o Sr. Procurador Geral Adjunto neste STA, que a urgência do procedimento tem subjacente não só a excepcionalidade dos casos de isenção de prestação de garantia, que decorre da sua admissibilidade apenas se da mesma resultar prejuízo irreparável ou for manifesta a falta de meios económicos (n.º 4 do artigo 52.º da LGT), como da necessidade de a Administração Fiscal assegurar a cobrança da dívida exequenda, a qual não se compadece com uma fase de instrução no procedimento. Daí que a lei imponha ao executado um prazo de 15 dias para requerer a dispensa (n.º 1 do artigo 170.º do CPPT), sob pena de caducidade do direito, e o ónus de apresentar a prova documental necessária e respectiva fundamentação de facto e de direito (n.º 3 do art. 170.º do CPPT). E de igual modo imponha a apreciação do pedido no prazo de 10 dias, sob pena de se presumir indeferido.

Por tudo o exposto improcede o recurso sendo de confirmar a decisão recorrida.

4- DECISÃO:

Acordam os Juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.

Assunto:

Reversão. Fundamentação. Ónus da Prova.

Sumário:

- I — Deve considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.*
- II — A responsabilidade do gerente que se manteve na gerência da sociedade executada, conforme decorre do documento do registo comercial que instruiu o procedimento para reversão da execução fiscal e no qual se apoia o despacho de reversão, não pode deixar de ser aquela a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, e que encontra expressão na afirmação feita nesse despacho de que «o sócio-gerente acima identificado exerceu de facto e de direito, a gerência da executada, no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança, relativas a IRC e IVA dos anos de 2001 a 2004 conforme certidão da narrativa da Conservatória do Registo Comercial [...]», pelo que, não podendo ser diverso o quadro jurídico configurável, o despacho de reversão se encontra fundamentado de direito, apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do art. 24.º da LGT em que se apoia.*

Processo n.º 345/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 1560/06.8BEVIS

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, com fundamento na falta de prova da culpa do responsável subsidiário, julgou procedente a oposição deduzida por A..... (a seguir Executado por reversão, Oponente ou Recorrido) à execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade para cobrança de dívidas provenientes de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), reverteu contra ele.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾:

«a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente e provada a oposição em epígrafe, respeitante a IVA e IRC, por falta de prova da culpa do oponente — ónus que, segundo a apreciação realizada pelo Mmo Juiz do Tribunal «a quo», incumbia à Administração Fiscal nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT;

b) Entende, todavia, a Fazenda Pública que a douta sentença recorrida cometeu erro de julgamento de direito ao considerar que, não constando do despacho de reversão a concreta alínea da norma jurídica que sustenta a reversão, a subsumiu à alínea a) do art. 24.º da LGT;

c) Na situação dos autos, embora efectivamente não conste do despacho de reversão [ponto i) da factualidade considerada provada] em que alínea do n.º 1 do art. 24.º da LGT se suportou a reversão, do mesmo consta que: «O sócio-gerente acima identificado exerceu, de facto e de direito, a gerência da executada, no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança, relativas a IRC e IVA de 2001, conforme certidão narrativa da Conservatória do Registo Comercial de Viseu, fls. 130-132”;

c) Referência evidente à alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT — considerando a alusão ao exercício das funções de gerência no período a que as dívidas respeitam, articulado com o facto de não ter ocorrido qualquer alteração na gerência da devedora originária — de salientar que o oponente não questiona, nos presentes autos, o exercício das funções de gerência que o órgão de execução fiscal lhe imputa no despacho de reversão;

e) Ora reportando-se o órgão de execução fiscal ao exercício das funções de gerência do oponente no período a que as dívidas respeitam, articulado com o facto de não ter ocorrido qualquer alteração na gerência da devedora originária, é manifesto que tal significa que o exercício da gerência abrangeu os períodos em que se inscreveram os prazos legais de pagamento ou entrega das dívidas tributárias (nos termos do art. 24.º n.º 1 alínea b) da LGT);

f) Não fazendo qualquer sentido a interpretação sufragada pelo Mmo Juiz [do Tribunal] «a quo» ao subsumir tal factualidade na previsão da alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, o que evidencia o erro de julgamento da douta decisão recorrida, pois que em lado algum do despacho de reversão consta que o oponente apenas foi gerente da devedora originária aquando do facto constitutivo e já não aquando do prazo legal de pagamento — para tal seria necessário a cessação das funções de gerência que nem o órgão de execução fiscal lhe imputa nem o oponente o invoca;

g) Imputando o órgão de execução fiscal a gerência no período a que respeitam as dívidas e inexistindo qualquer cessação das funções de gerência, conforme resulta da certidão da conservatória que instruiu o procedimento de reversão — facto não contestado pelo oponente — inexistente fundamento legal para o enquadrar tal situação na previsão da alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, neste sentido vide Acórdão do STA de 14-02-2013, recurso 0642/12;

h) Nem para o efeito se invoque que o oponente subsumiu tal factualidade na alínea a) do art. 24.º da LGT, pois o quadro jurídico que sustentou a reversão era perfeitamente conhecido ou cognoscível pelo destinatário, considerando que o oponente sabia — nem sequer questionou — que era o gerente da devedora originária aquando do pagamento das dívidas exequendas e não apenas na data do facto constitutivo;

i) Tendo conhecimento de tal facto — de ser gerente aquando do pagamento das dívidas exequendas, já que não podia deixar de saber que havia exercido, de forma ininterrupta, a gerência da sociedade — e reportando-se o órgão de execução fiscal ao exercício das funções de gerência «no período a que as dívidas respeitam», de conformidade com o registo comercial que instruiu o procedimento de reversão, o oponente ficou em condições/tinha obrigação de saber o quadro jurídico considerado — o regime previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT e não o da alínea a) do mencionado normativo.

j) Isto é, o oponente sabendo que era o gerente da devedora originária aquando do pagamento das dívidas em execução (aliás, circunstância reforçada no despacho de reversão, como atrás se fez referência) estava em condições de subsumir tal factualidade na alínea b) e não na alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT — anote-se que «a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas», art. 6.º do Código Civil.

k) Ao subsumir a reversão realizada nos autos na alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT — com as legais consequências ao nível do ónus da prova na insuficiência patrimonial da devedora origi-

nária — incorreu, pois, a douda sentença recorrida em erro de julgamento de direito, fundamento do presente recurso.

Termos em que, nos melhores de direito e sempre com o mui Douro suprimento de Vossas Exce-lências, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, com as legais consequências».

1.3 O Recorrido não contra alegou.

1.4 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a decisão recorrida e «substituída por acórdão declaratório da improcedência da oposição à execução», nos seguintes termos:

«1. O despacho de reversão proferido em 21 Julho 2006 indica, designadamente, o art. 24.º LGT como fundamento normativo da responsabilidade subsidiária do revertido pelas dívidas em cobrança no período da sua gerência de facto e de direito (probatório alínea I), fls. 107).

A imprecisão na indicação do fundamento normativo da reversão não atinge a validade do acto administrativo porque:

a) foi irrelevante para o exercício do direito de defesa;

b) o oponente não suscitou a questão da falta de fundamentação do despacho de reversão.

2. Num quadro fáctico em que a gerência foi exercida pelo oponente, sem interrupção, desde a constituição da sociedade, devedora originária, o inciso no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança deve ser interpretado com o sentido de que o exercício da gerência abrangeu os períodos em que se inscreveram os prazos legais de pagamento ou entrega das dívidas tributárias (art. 24.º n.º 1 alínea b) LGT; probatório alínea L); no sentido propugnado cf. acórdão STA-SCT 14.02.2013 processo n.º 642/12).

Não tendo o oponente provado que não lhe foi imputável a falta de pagamento das dívidas exequendas nos prazos legais (como lhe incumbia segundo as regras de repartição do ónus da prova), deve suportar a consequência jurídica do incumprimento desse ónus, traduzida na sua responsabilidade subsidiária por aquele pagamento».

1.5 Foram colhidos os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu fez correcto julgamento quando, com a argumentação de que «em face do teor do despacho de reversão, em que se concluiu pela responsabilização do ora Oponente por ter exercido a gerência «no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança», deve entender-se, [...] que foi feito um juízo de subsunção da factualidade apurada [...] na previsão legal da norma constante da alínea a) do artigo 24.º [...]» e que, por isso, «competia à AT demonstrar que a insuficiência do património da sociedade executada era imputável, a título de culpa, ao aqui Oponente», concluiu pela procedência da oposição porque no despacho de reversão «nada foi alegado quanto à existência de culpa por parte do Oponente».

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu deu como provados os seguintes factos:

«A) Contra a sociedade B....., LDA., foi instaurado no Serviço de Finanças de Viseu-I a execução fiscal n.º 2720200501020331 e apensos para cobrança coerciva de dívidas de IRC do ano de 2001 e IVA dos anos de 2001, 2002 e 2004, no montante global de € 47.961,76 – cfr. fls. 21 e ss. dos autos.

B) Em 20.09.2004, foi lavrado auto de penhora de bens da referida Sociedade, descritos no anexo de fls. 30 e ss. dos autos e cujo teor se da aqui por integralmente reproduzido – cfr. fls. 28/29 dos autos.

C) Em 27.10.2005, o encarregado da venda veio aos autos de execução fiscal comunicar que «após várias diligências encetadas com vista à venda dos bens constantes do auto de penhora discriminativo dos bens penhorados à executada em referência, fui informado pelo sócio gerente da executada, Sr. A..... da inexistência dos mesmos» – cfr. fls. 40 dos autos.

D) Por ofício datado de 25.11.2005 o Chefe de Finanças participou a situação ocorrida ao Ministério Público, para efeitos de procedimento criminal — cfr. fls. 41 dos autos.

E) Por despacho de 29.03.2006, o Ministério Público considerou que os elementos probatórios eram insuficientes para acusar o arguido, aqui Oponente, pelo crime de descaminho ou destruição de objectos colocados sobre o poder público, decidindo pelo arquivamento dos autos — cfr. fls. 42/43 dos autos.

F) Na fundamentação do despacho referido na alínea anterior escreveu-se o seguinte:

“Ouvido o encarregado de venda, o mesmo disse que contactou o fiel depositário, o qual referiu não possuir tais bens, visto que, na altura em que indicou os mesmos às Finanças já não os possuía, tendo feito tal indicação para assim poder negociar com as Finanças, para efectuar o pagamento da dívida em prestações.

Inquirido o escrivão do Serviço de Finanças que elaborou o Auto de Penhora em causa, referiu que a relação de bens fls. 8-11, anexa ao Auto de penhora, foi elaborada pelo representante legal da executada. Afirmou que ele não conferiu os bens com as ditas Relações, dado o grande número dos mesmos. Que esteve na sede da executada, onde viu diversos bens, nomeadamente alguns constantes do Auto”.

G) Em 19.06.2006, foi lavrado projecto de reversão da execução fiscal contra o ora Oponente — cfr. fls. 44 e ss. dos autos.

H) Por requerimento apresentado em 03.07.2006, subscrito pessoalmente pelo aqui Oponente, este veio exercer o direito de audição, pugnando pela suspensão do procedimento de reversão, até liquidação do activo da sociedade devedora do crédito à executada principal — cfr. fls. 48 e ss. dos autos.

I) Em 21.07.2006, foi proferido despacho de reversão, do qual se extrai o seguinte:

«Através da análise do presente processo, constata-se a insuficiência/inexistência de bens, pertencentes à originária devedora, B....., Lda., NIPC, com sede na Rua, 3500-..... Viseu, que garantem o pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Assim, em 2006/06/19, foi proferido despacho para reversão da presente execução contra o seguinte sócio-gerente:

- A....., NIF, divorciado e residente na Rua,, 3500-..... Viseu, como sendo subsidiário responsável por toda a dívida exequenda, que está na origem da instauração do presente procedimento executivo.

Notificado para os efeitos do disposto no n.º 4 do art. 23.º e 26.º da L.G.T. (Lei Geral Tributária), o sócio-gerente supra mencionado veio exercer, por escrito, o seu direito de audição, pelo que importa agora apreciar tudo o que foi alegado pelo mesmo.

▪ **PONTO 1 DA PETIÇÃO:** alega que a reversão das dívidas fiscais contra os gerentes só pode ocorrer depois de comprovada a insuficiência de bens da devedora originária.

Ora, foi com base nesse pressuposto, isto é, de inexistência/insuficiência de bens da devedora originária, a executada “B.....”, que foi elaborado o despacho para reversão do sócio-gerente A....., cfr. artigos 23 e 24 da L.G.T e art. 153, n.º 2 do C.P.P.T. (Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Com efeito, e após averiguações diversas no âmbito do presente processo de execução fiscal, concluiu-se pela inexistência de bens da executada originária “B....., Lda.” para fazer face ao pagamento da dívida exequenda e acrescido, isto porque, conforme informação prestada a fls. 141, sobre as cinco viaturas ligeiras de mercadorias existentes em nome da devedora originária, existe reserva de propriedade, cfr. fls. 135 a 140, bem como informação prestada pelo sócio-gerente, a fls. 80.

Mais acresce que, embora tenha sido efectuada penhora em 20 de Setembro de 2004 sobre diversos bens da devedora originária, cfr. fls. 26 a 31, a mesma se mostrou infrutífera, em virtude desses bens terem sido vendidos pela executada originária, tendo em conta a informação prestada pelo sócio-gerente ao negociador particular, cfr. fls. 96 e 98.

Assim e sendo desconhecida a existência de quaisquer outros bens em nome da devedora originária, seguiu-se os termos previstos nos já citados artigos 23 e 24 da L.G.T. e 153, n.º 2 do C.P.P.T.

▪ **PONTO 2 e 3 DA PETIÇÃO:** alega que a executada originária é detentora de um crédito elevado sobre a Firma “C....., Lda.”, crédito esse penhorável.

Conforme averiguações, a firma “C....., Lda.”, encontra-se falida, com sentença decretada em 17 de Março de 2005, pelo que, não lhe é possível proceder ao pagamento das dívidas nomeadamente satisfazer o crédito que a firma “B.....”, aqui devedora originária, diz deter sobre ela.

Acresce que, em virtude da tempo já decorrido desde a sentença que decretou a falência, somos forçados a concluir que a aqui devedora originária não satisfará o seu crédito em tempo útil, pelo que os presentes autos de execução fiscal devem prosseguir, por reversão, contra o sócio-gerente da mesma, a fim de se poder satisfazer a dívida exequenda.

▪ **PONTO 4 DA PETIÇÃO:** alega que existem bens arrestados e penhorados à executada, apreendidos no Processo de Insolvência que corre termos no Tribunal Judicial da Comarca de Viseu.

Não indica que bens são esses, nem se os mesmos são suficientes para satisfazer a dívida exequenda.

Deste modo, face aos documentos constantes do processo, concluímos que:

O sócio-gerente acima identificado exerceu, de facto e de direito, a gerência da executada, no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança, relativas a IRC e IVA de 2001, conforme certidão narrativa da Conservatória do Registo Comercial de Viseu, fls. 130- 132.

Assim, constatada a insuficiência/inexistência de bens da originária devedora e tendo como fundamento legal o disposto no art. 23 da LGT e art. 153, n.º 2, alínea a), do C.P.P.T.,

ORDENO A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL,
contra o subsidiário responsável A..... (acima melhor identificado), relativamente às dívidas acima descritas, no valor global de € 47.961,76 e acrescido, e que está na base da instauração do processo de execução fiscal n.º 22720200301015788 e apensos»

(cfr. fls. 66 e ss. dos autos).

J) Em 03.08.2006, o Oponente foi citado para a execução, através de carta registada, com aviso de recepção — cfr. fls. 69 e 70 dos autos.

L) O Oponente consta no registo comercial como gerente da sociedade executada desde a sua constituição, levada a registo em 05.06.1995 — cfr. fls. 15 e ss. dos autos».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

O ora Recorrido veio deduzir oposição a uma execução fiscal que instaurada contra um sociedade para cobrança de dívidas provenientes de IVA dos anos de 2001, 2002 e 2004 e de IRC do ano de 2001, reverteu contra ele por ter sido considerado pelo órgão da execução fiscal como responsável subsidiário.

A sentença recorrida julgou a oposição procedente. Em síntese, considerou que, atento o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 24.º da Lei Geral Tributária (LGT), e face ao teor do despacho de reversão — em que se concluiu pela responsabilização do oponente por ter exercido a gerência «no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança» —, deve entender-se que foi feito um juízo de subsunção da factualidade apurada na previsão legal da norma constante da alínea a) do citado art. 24.º da LGT, pelo que competia à AT demonstrar que a insuficiência do património da sociedade executada era imputável, a título de culpa, ao Oponente.

Ora, prosseguiu a sentença, no despacho de reversão nada foi alegado quanto à existência de culpa por parte do Oponente, sendo que apesar de a Fazenda Pública alegar que o mesmo, na fase da penhora dos bens da sociedade devedora originária, assumiu a responsabilidade pela dita insuficiência de bens, tal entendimento não pode ser acolhido: por um lado, porque o alegado comportamento culposos, constituindo um pressuposto da reversão, devia ter sido explicitado no despacho de reversão; por outro lado, porque a matéria de facto apurada [cfr. alíneas B) a F)] não permite concluir que o oponente dissipou bens da devedora originária ou que “confessou” ser responsável, a título de culpa, pela insuficiência de bens da devedora originária. Concluiu que não estão reunidos todos os pressupostos da responsabilidade subsidiária previstos no art. 24.º, n.º 1, alínea a), da LGT.

A Fazenda Pública não se conforma com a sentença, imputando-lhe erro de julgamento por violação do disposto no art. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, pois entende que a situação dos autos também se subsume à previsão desta alínea.

Assim, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu fez correcto julgamento ao, considerando que «em face do teor do despacho de reversão, em que se concluiu pela responsabilização do ora Oponente por ter exercido a gerência «no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança», deve entender-se, [...] que foi feito um juízo de subsunção da factualidade apurada [...] na previsão legal da norma constante da alínea a) do artigo 24.º [...]» e que, por isso, «competia à AT demonstrar que a insuficiência do património da sociedade executada era imputável, a título de culpa, ao aqui Oponente», ter concluído pela procedência da oposição porque no despacho de reversão «nada foi alegado quanto à existência de culpa por parte do Oponente».

Ou seja, a questão a decidir é a de saber se à responsabilidade do gerente pelas dívidas exequendas — que reverteram contra o ora Recorrido —, provenientes de IVA dos anos de 2001, 2002 e 2004 e de IRC do ano de 2001, se aplica o regime da alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, ou se, pelo contrário, se aplica o regime da alínea b) do mesmo normativo.

2.2.2 DO DESPACHO DE REVERSÃO – FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO – DISTRIBUIÇÃO DO ÓNUS DA PROVA

A questão a dirimir foi recentemente decidida pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Foi-o mediante acórdão de 12 de Fevereiro de 2015, proferido por esta Secção de Contencioso Tributário no processo 1860/13 (2), em recurso também interposto pela Fazenda Pública no âmbito de uma oposição deduzida pelo mesmo Executado por reversão a uma outra execução fiscal e em que a situação é em tudo idêntica à dos presentes autos.

Assim, porque concordamos plenamente com a fundamentação que nesse acórdão foi expandida, vamos limitar-nos a remeter para o mesmo; passamos a citar, permitindo-nos apenas introduzir as alterações requeridas pelas circunstâncias do caso *sub judice*:

«[...] Sob a epígrafe «Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis Técnicos» o n.º 1 do art. 24.º da LGT dispõe o seguinte:

«1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) *Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.»*

Da leitura do preceito resulta, assim, que, enquanto na alínea a) não se prevê qualquer presunção de culpa do gerente da sociedade, ficando, por isso, a cargo da Fazenda Pública, o ónus de provar que tenha sido por culpa daquele que o património social se tornou insuficiente para satisfação das dívidas tributárias, já na alínea b) se onera o responsável subsidiário com a prova de que não lhe foi imputável a falta de pagamento [(3)].

[...] No caso, a sentença recorrida considerou que «em face do teor do despacho de reversão, em que se concluiu pela responsabilização do ora Oponente por ter exercido a gerência «no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança», deve entender-se, (...) que foi feito um juízo de subsunção da factualidade apurada — (...) — na previsão legal da norma constante da alínea a) do artigo 24.º (...)» e que, deste modo, «competia à AT demonstrar que a insuficiência do património da sociedade executada era imputável, a título de culpa, ao aqui Oponente», constatando-se do despacho de reversão «que nada foi alegado quanto à existência de culpa por parte do Oponente».

Todavia, como aponta o MP, não se afigura que a matéria de facto julgada provada conduza ao entendimento de que no despacho de reversão se contém um juízo de subsunção da factualidade apurada na previsão legal da norma constante da alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT.

Em relação à fundamentação de direito, a jurisprudência do STA (cfr., entre outros, o acórdão de 27/5/2003, proc. n.º 1835/02) [(4)] tem vindo a considerar que tal fundamentação se considere suficiente, não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível, impondo-se a verificação de duas condições: que se possa afirmar, inequivocamente, perante os dados objectivos do procedimento, qual foi o quadro jurídico tido em conta pelo acto e que se possa concluir que esse quadro jurídico era perfeitamente conhecido ou cognoscível pelo destinatário, hipotizando-se que o seria por um destinatário normal na posição em concreto em que aquele se encontra.

Ora, no caso vertente, os elementos constantes dos autos e a materialidade vertida no probatório da sentença permitem concluir que estas condições se encontram reunidas.

Com efeito, constando do despacho que «o sócio-gerente acima identificado exerceu, de facto e de direito, a gerência da executada, no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança, relativas a IRC e IVA – 2001 a 2004 – conforme certidão do narrativa da Conservatória do Registo Comercial de Viseu, fls. 130-132» então, como a recorrente refere (Conclusão e) do recurso) «reportando-se o órgão da execução fiscal ao exercício das funções de gerência no período a que as dívidas respeitam, articulado com o facto de não ter ocorrido qualquer alteração na gerência da devedora originária, é manifesto que tal significa que o exercício da gerência abrangeu os períodos em que se inscreveram os prazos legais de pagamento ou entrega das dívidas tributárias (nos termos do art. 24.º n.º 1 alínea b) da LGT)» — cfr. o ponto I) e a certidão da Conservatória do Registo Comercial de Viseu para a qual se remete (junta a fls. 15 e segs).»

Não subsistindo, pois, qualquer dúvida de que o oponente exerceu a gerência da executada nos dois momentos a que se referem as als. a) e b) do n.º 1, do art. 24.º, da LGT, o que como salienta a recorrente, aquele não questionou. Daí que, terminando o prazo legal de pagamento ou entrega das dívidas de IVA e IRC exequendas no período do exercício da gerência do oponente, ora recorrido, incide sobre este o ónus da prova de que a falta de pagamento dessas dívidas não lhe era imputável (e daí que não seja, no caso, aplicável a jurisprudência do ac. do STA, de 17/4/2013, proc. n.º 01191/12, citado na sentença recorrida).

Aliás, em situação e termos semelhantes, também no acórdão desta Secção do STA, de 14/2/2013, no proc. n.º 0642/12 [(5)], se decidiu que deve considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível, sendo que a responsabilidade dos gerentes que se mantiveram na gerência da sociedade executada desde o seu início e até à sua extinção, conforme decorre do documento do registo comercial que instruiu o procedimento para reversão da execução fiscal e no qual se apoia o despacho de reversão, não pode deixar de ser aquela a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, e que encontra expressão na afirmação feita nesse despacho de que «foram gerentes no período a que as dívidas respeitam»; mais se tendo concluído no citado aresto que, não podendo ser diverso o quadro jurídico configurável, o despacho de reversão se encontra fundamentado de direito apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do artigo 24.º da LGT em que se apoia e fundamenta.

Em suma, retornando ao caso dos autos, apesar de não constar do despacho de reversão em que alínea do n.º 1 do art. 24.º da LGT se suportou a reversão, a circunstância de dele constar que o questionado sócio-gerente exerceu, de facto e de direito, a gerência da executada, no período a que respeitam as dívidas ali identificadas e em cobrança, tudo conforme certidão narrativa da respectiva CRC Comercial, há-de concluir-se que tal indicação, articulada com o facto de não ter ocorrido qualquer alteração na gerência da devedora originária (sendo que o oponente não questiona o exercício

das funções de gerência que o OEF lhe imputa no despacho de reversão e sendo que, por outro lado, como a própria sentença reconhece, o oponente também alega nunca ter praticado actos com vista a evitar a cobrança de impostos devidos ao Estado) significa que o exercício da gerência abrangeu os períodos em que se inscreveram os prazos legais de pagamento ou entrega das dívidas tributárias (nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT) e que, assim, impendia sobre o oponente o ónus da prova de que a falta de pagamento dessas dívidas não lhe era imputável.

Procedem, portanto, as Conclusões do recurso, não podendo manter-se a sentença no que respeita à procedência deste vício do acto de reversão».

Por estas razões, que subscrevemos na íntegra, também o presente recurso será provido e, em consequência, a sentença será revogada. Perante a revogação da sentença recorrida – na qual se exarou que, face à solução do pleito, «*resulta prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas na petição inicial*» (crê-se que a sentença se reporte à questão da alegada divergência acerca do valor certificado das dívidas de IVA, de acordo com a alegação dos itens 15.º a 17.º da petição inicial) e não podendo este Supremo Tribunal Administrativo conhecer da mencionada questão porquanto, além do mais, tal implicaria apreciação de matéria de facto, o que não cabe a este Tribunal de revista ⁽⁶⁾, impõe-se que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para conhecimento desse invocado fundamento da oposição, se a tanto outras razões não obstarem.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do acórdão citado:

I - Deve considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.

II - A responsabilidade do gerente que se manteve na gerência da sociedade executada, conforme decorre do documento do registo comercial que instruiu o procedimento para reversão da execução fiscal e no qual se apoia o despacho de reversão, não pode deixar de ser aquela a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, e que encontra expressão na afirmação feita nesse despacho de que «*o sócio-gerente acima identificado exerceu de facto e de direito, a gerência da executada, no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança, relativas a IRC e IVA dos anos de 2001 a 2004 conforme certidão da narrativa da Conservatória do Registo Comercial [...]*», pelo que, não podendo ser diverso o quadro jurídico configurável, o despacho de reversão se encontra fundamentado de direito, apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do art. 24.º da LGT em que se apoia.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida no que respeita ao fundamento agora julgado improcedente e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, a fim de aí serem conhecidos os demais fundamentos que a sentença considerou prejudicados.

Custas pelo Oponente, mas apenas em 1.ª instância, uma vez que não contra alegou o recurso.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

⁽¹⁾ Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

⁽²⁾ Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/1ed890f0ea15026f80257df60050b644?OpenDocument>.

⁽³⁾ Esta diferença no regime do ónus da prova compreende-se porque o gerente não pode ser responsabilizado pela falta de pagamento, dado que enquanto exerceu o cargo a dívida não fora posta a pagamento; assim, só poderá ser responsabilizado caso a exequente prove que ele teve culpa na insuficiência do património societário [alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT]. Já no caso da alínea b) da mesma norma legal, porque o pagamento da prestação tributária constitui uma obrigação do gerente, tem de ser este a provar que não lhe é imputável a falta de pagamento das dívidas vencidas durante o período do exercício do cargo, designadamente pela demonstração de que não tem culpa pela insuficiência do património da originária devedora para pagamento dessas dívidas.

⁽⁴⁾ Acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, publicado no Apêndice ao Diário da República de 7 de Julho de 2004 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2003/32122.pdf>), págs. 4491 a 4497, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/98dc0a592220229980256d400038858a?OpenDocument>.

⁽⁵⁾ Public. no Apêndice ao Diário da República de 11 de Março de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32210.pdf>), págs. 784 a 790, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/b7ee0a8b285f0fe980257b260051525a?OpenDocument>.

⁽⁶⁾ A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT).

Acórdão de 8 de Abril de 2015.**Assunto:**

Autoliquidação. Impugnação. Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Audiência prévia. Projecto de decisão.

Sumário:

- I — O projecto de decisão que a Administração Tributária faculta ao contribuinte em sede de audiência prévia, há-de ser antecedido de uma fase de instrução em que aquela procure todos os dados a que pode ter acesso e solicite ao contribuinte a apresentação dos restantes pois, só assim, será um projecto de decisão suportado pela análise criteriosa de todos os dados que para ela importam.*
- II — A omissão dessas diligências determinar a anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico que enferma, pois, de vício de forma, por preterição de formalidade essencial.*
- III — Estamos face a uma reclamação e, depois, um recurso hierárquico do despacho de indeferimento proferido naquela, apresentada contra uma autoliquidação de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas. Significa isso que há um acto de liquidação, no caso de autoliquidação, que se mostra impugnado, que o contribuinte entende como acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, ao abrigo do disposto no art.º 95.º, da Lei Geral Tributária, cuja (i)legalidade cumpre apreciar.*

Processo n.º 427/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... (Holding), SGPS, SA.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a. Cons.^a. Dr.^a. Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL

DECISÃO RECORRIDA – **Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto**

13 de Dezembro de 2011

Julgou procedente a impugnação, e, por via disso, anulou o despacho de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico apresentado pela impugnante, mantendo-se na ordem jurídica a autoliquidação de IRC do ano de 1997.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de impugnação n.º 2602/08.BEPRT, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a impugnação deduzida na sequência do despacho de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela impugnante contra a autoliquidação de IRC do exercício económico de 1997, a qual foi julgada manter-se no ordenamento jurídico.

B. Com a ressalva do sempre devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o doutamente decidido, porquanto considera que não é de extrair a conclusão que serviu de base à decisão proferida de que os despachos de reclamação graciosa e recurso hierárquico padecem de vício de forma por preterição de formalidade legal por violação do artigos 69.º, alínea a) do CPPT e art.º 55.º e 58.º da LGT,

C. bem como considera existir contradição entre a fundamentação e a conclusão da decisão recorrida, uma vez que um vício de forma ocorrido num processo de recurso hierárquico ao não afectar o acto tributário controvertido, como, e bem, entendeu o Tribunal a quo e ao decidir manter na ordem jurídica a autoliquidação de IRC do ano de 1997, não pode proceder, como procedeu, a presente impugnação judicial, pelo que, e quanto a estes dois pontos padece a sentença recorrida de erro de julgamento de direito.

Vejamos,

D. O princípio do inquisitório encontra a sua justificação na prossecução do interesse público imposto à Administração Fiscal (doravante, AF) e no dever de imparcialidade que norteia toda a actividade administrativa (artigos 266.º, n.º 1, da CRP e 55.º da LGT).

E. Porém, esta obrigação da AF de averiguar a verdade material não retira aos contribuintes o seu dever de colaboração na produção de provas, como resulta do artigo 59º da LGT.

F. É certo, como tem vindo a ser entendido pela nossa doutrina e jurisprudência, que a não averiguação dos elementos necessários à descoberta da verdade material por parte da AF, com a consequente violação do princípio do inquisitório, pode ser fundamento de ilegalidade do acto tributário ou em matéria tributária ou, no caso em concreto, do despacho de recurso hierárquico.

G. Porém, desde logo, entendemos que o princípio do inquisitório não pode ter um alcance tão alargado que por completo substitua as obrigações impendentes sobre os contribuintes, como a de apresentarem os documentos necessários a demonstrar a sua pretensão, em que na sua falta, a AF, tenha de obter tais documentos que, cuja obrigação aos contribuintes pertence.

H. Ou seja, importa desde Logo lembrar que competia à impugnante o ónus de prova de que os custos são fiscalmente relevantes, isto é, que foram realmente suportados e que eram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da sua fonte produtora, uma vez que pretendia que os mesmos fossem considerados na autoliquidação que havia efectuado relativamente ao exercício económico de 1997 e que não havia à data da mesma considerado na matéria tributável.

I. De resto, bem se compreende que assim seja, já que o ónus da produção de prova deve recair sobre quem, alegando o facto correspondente, com mais facilidade, pode documentar e esclarecer as operações e a sua conexão com os proveitos.

J. É certo que é inequívoca a opção pelo legislador de vincular a actuação procedimental à busca da verdade, rejeitando uma posição de inércia instrutória face aos elementos disponíveis aquando do início do procedimento tributário, mas o legislador deixa para a AF a escolha concreta do conteúdo dos actos a adoptar para esse efeito.

K. A AF, analisou e extraiu todos os elementos fornecidos pela impugnante, e considerando que os mesmos eram insuficientes para fazer a prova que a mesma pretendia, indicou nos seus projectos de decisão de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, quais os documentos necessários para cumprir o ónus da prova que impedia sobre a impugnante, como resulta dos factos dados como provados, pelo que,

L. tendo a AF notificado a impugnante para exercício do direito de audição do projecto de decisão de indeferimento da Reclamação graciosa e posteriormente do projecto de decisão de indeferimento do recurso hierárquico, indicando nesses mesmos projectos quais os documentos específicos necessários para que a mesma cumprisse o ónus de prova que sobre si impedia, cumpriu o dever que sobre si impedia de diligenciar no sentido de apuramento da descoberta da verdade material,

M. existindo, outrossim, uma violação do princípio da colaboração por parte da impugnante, porquanto, ao ser notificada no âmbito do direito de audição, quer em sede de reclamação graciosa, quer em sede de recurso hierárquico, de quais os documentos que a AF considerava serem necessários para que o custo que a impugnante pretendia que Lhe fosse reconhecido fosse aceite como dedutível à sua matéria tributável do exercício de 1997, simplesmente, não os apresentou, e note-se, que nem nos presentes autos o fez.

N. Sem prejuízo da obrigação da AE de averiguar a verdade material, promovendo as diligências necessárias para tal, o que, no caso em concreto, o fez em sede de direito de audição, ou seja, antes da decisão final dos procedimentos, fazendo então com que a impugnante participasse na formação da decisão que Lhe diz respeito, isso não retira aos contribuintes o seu dever de colaboração na produção de provas.

O. Perante a notificação para exercer o direito de audição sobre um projecto de decisão que discordava, onde no mesmo se indicava de forma clara e expressa, ao abrigo do princípio da descoberta da verdade material e da colaboração, quais os documentos necessários para demonstrar o que pretendia, a impugnante devia aí ter visto a oportunidade para juntar os elementos de prova tendentes a demonstrar a sua pretensão,

P. para mais, num caso como o que estava em apreciação, em que a impugnante pretendia demonstrar que um determinado custo não considerado na sua contabilidade nem na matéria tributável declarada na sua autoliquidação de IRC, é indispensável para a obtenção dos seus proveitos ou para a manutenção da sua fonte produtora.

Q. Porém, a impugnante optou por não juntar esses mesmos documentos, sendo certo que as obrigações da AF na observância do princípio do inquisitório têm Limites, não tendo o alcance ilimitado que o Tribunal a quo quis atribuir, nomeadamente porque a AF fez chegar ao conhecimento da impugnante a necessidade de tais documentos para que a decisão final daqueles procedimentos fosse outra que não a mencionada nos projectos de decisão.

R. Considerar violado o princípio do inquisitório quando a AF, em momento anterior às decisões finais nos procedimentos de reclamação graciosa e recurso hierárquico, deu conhecimento à impugnante de quais os documentos necessários para proceder a sua pretensão, com o devido respeito, transcende

em muito a Limitação que este princípio também comporta, ainda mais, reitera-se, quando competia à impugnante o ónus da prova dos factos invocados, pelo que errou o Tribunal a quo.

Ademais, e sem conceder,

S. Considerar anulado o despacho de recurso hierárquico por violação do princípio do inquisitório por falta de notificação para juntar aos autos os documentos necessários antes do projecto de decisão do seu indeferimento, como decidiu o Tribunal a quo, quando a impugnante já havia sido notificada em sede de reclamação graciosa aquando do direito de audição nesse processo de quais os documentos necessários para efectuar a sua prova, seria uma repetição de diligências já efectuadas no procedimento tributário e constantes do mesmo.

T. Não nos podemos esquecer que ao princípio do inquisitório está associada a informalidade ou flexibilidade do procedimento tributário, ou seja, o órgão instrutor do procedimento tem a Liberdade da escolha das diligências necessárias para a satisfação do interesse público e a descoberta da verdade material,

U. pelo que, ao terem sido efectuadas as diligências necessárias no caso em concreto em sede de direito de audição da reclamação graciosa, procedimento tributário anterior ao do recurso hierárquico aqui em causa e constante do mesmo processo, não se vislumbra a razão da sua violação,

V. pois sendo o princípio do inquisitório um corolário do objectivo da prossecução do interesse público que se impõe à actividade da AE, deverá o mesmo ser conjugado com a eficácia e celeridade da actividade tributária.

W. Destarte, apenas podemos concluir que tendo a AF feito constar do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa e do projecto de decisão de indeferimento do recurso hierárquico, oportunamente notificados à impugnante em cumprimento do princípio de participação na decisão final dos mesmos, quais os documentos necessários especificando o conteúdo dos mesmos, como consta dos factos dados como provados na douta sentença recorrida, cumpriu o princípio do inquisitório que sobre si impende nos termos do art. 69.º, alínea a) do CPPT e 55.º e 58.º da LGT.

Sem prescindir, e caso assim não se entenda,

X. Comportando a violação do princípio do inquisitório como vem sendo entendido, e como foi na sentença recorrida, um vício de forma por preterição de uma formalidade essencial, coloca-se a questão de saber se tal preterição conduz necessariamente à legalidade do despacho de recurso hierárquico.

Y. Entende a Fazenda Pública que, sendo uma formalidade essencial, degrada-se em não essencial, não sendo, por isso, invalidante do acto controvertido, nos casos em que não tem a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, o que se impõe o aproveitamento do acto – *utile per mutile non vitiatur*,

Z. ou seja, quando se possa concluir que a realização da diligência instrutória considerada em falta no procedimento tributário levaria à corroboração da base factual fixada sem a realização das mesmas, ou seja, se a conclusão a que se chegaria seria a mesma.

Ora,

AA. No caso em concreto, tendo sido dado conhecimento à impugnante pela AF nos procedimentos tributários de reclamação graciosa e recurso hierárquico de quais os documentos necessários para fazer prova da indispensabilidade do custo que pretende deduzir à matéria tributável de IRC do ano de 1997, não os tendo apresentado nem em sede daqueles procedimentos tributários, nem em sede da presente impugnação judicial,

BB. parece-nos óbvio e intransponível que o formalismo de proceder à diligência de notificação da impugnante expressamente para apresentação de tais documentos, a ser essencial, se degradou em não essencial, porquanto, nem tenuemente influenciaria na decisão final da AF, ficando assim demonstrado nos autos que, mesmo não tendo sido cumprida tal formalidade, a decisão final do procedimento nunca poderia ser diferente,

CC. pois, se todos os argumentos e prova apresentada foram objecto de análise e mesmo assim o Tribunal a quo formou a convicção de que não assistiria razão à impugnante, por o mesmo não ter apresentado a prova necessária da indispensabilidade do custo nos termos e para os efeitos do art. 23.º do CIRC, mantendo na ordem jurídica a autoliquidação controvertida, a AF não tinha outra alternativa senão decidir como decidiu no procedimento de reclamação graciosa e recurso hierárquico.

DD. Assim, decidindo da forma como decidiu, a douta sentença recorrida enferma de erro de julgamento de direito.

Ainda sem prescindir,

EE. E caso se entenda que no caso em concreto a AF no despacho de indeferimento do recurso hierárquico violou o princípio do inquisitório e o mesmo não se degradou em formalidade não essencial, e passando à segunda questão do presente recurso, considera a Fazenda Pública que um vício de forma por preterição de formalidade essencial, mesmo acarretando a anulação desse mesmo despacho, como entendeu o Tribunal a quo,

FF. mantendo-se na ordem jurídica a autoliquidação de IRC do ano de 1997, por tal vício não afectar o acto tributário controvertido e não lhe ser reconhecido o direito de deduzir o custo fiscal por

falta de prova de indispensabilidade desse mesmo custo, nos termos e para os efeitos do art. 23.º do CIRC, como decidiu e bem a Meritíssima Juiz,

GG. não pode ter como consequência a procedência da presente impugnação apresentada, mas tão só a sua total improcedência, padecendo então a sentença recorrida de contradição entre a fundamentação e a decisão final, incorrendo assim em erro de julgamento de direito.

Vejam os,

HH. O processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa de indeferimento expresso de um recurso hierárquico tem por objecto imediato esse mesmo indeferimento e por objecto mediato o acto tributário ou em matéria tributária controvertido, no caso em concreto, o acto de autoliquidação cuja matéria tributável pretende a impugnante ver reduzida, e consequentemente anulado em conformidade.

II. A impugnante invocou na presente impugnação vícios ou ilegalidades dos procedimentos de reclamação graciosa e recurso hierárquico, bem como do próprio acto de autoliquidação, peticionando a final a anulação do acto de autoliquidação em conformidade com a redução do lucro tributável que pretende.

JJ. Necessário se torna então definir qual o objecto de uma impugnação judicial: se a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, se o próprio acto tributário – a autoliquidação, se ambas.

Ora,

KK. Como tem sido entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, citando a título de exemplo, aqui seguido de perto, o Acórdão proferido no recurso n.º 0723/11 de 16.11.2011: “1- A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objecto imediato a decisão da reclamação e por objecto mediato os vícios imputados ao acto de liquidação”.

LL. Daqui resulta que, deduzida impugnação judicial do indeferimento de uma reclamação graciosa ou, como no presente caso, de um recurso hierárquico, tendo a impugnação judicial como objecto quer a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, quer o próprio acto tributário a autoliquidação, cabia tão só ao Tribunal confirmar o indeferimento, mantendo-se o acto tributário impugnado; ou

MM. anular esse indeferimento, nomeadamente, como o considerou, por vício procedimental, mas, neste caso, o tribunal tendo de apreciar os vícios imputados ao acto de autoliquidação, como até o fez, e decidindo manter na ordem jurídica o acto tributário, sendo o vício que afectou a decisão administrativa de indeferimento, como o Tribunal a quo considerou, e bem, um vício que não afecta a validade do acto de autoliquidação controvertido,

NN. deveria ter concluído pela improcedência da impugnação e não pela sua procedência, uma vez que a impugnação tem por objecto, tanto a decisão do recurso hierárquico, como o próprio acto de autoliquidação.

Pois,

OO. Ao decidir pela procedência da impugnação, acarretará que a AF tenha que praticar novo acto que poderia manter ou alterar o sentido decisório, após sanção do vício formal que o Tribunal julgou ocorrer, obrigando novamente a impugnante a impugnar o acto de Liquidação com os fundamentos anteriormente invocados ou até com novos fundamentos, o que desvirtuaria a intenção do legislador.

PP. O legislador entendeu que a impugnação deveria abranger quer a decisão de reclamação graciosa ou recurso hierárquico, quer o acto de liquidação, pelo que a decisão da impugnação não poderá ser no sentido de que a AF terá de praticar novo acto decisório,

QQ. já que o tribunal está obrigado a conhecer dos vícios imputados ao acto de liquidação na impugnação do indeferimento do recurso hierárquico, como aliás, refira-se, o fez.

RR. Assim, havendo anulação do indeferimento por vício formal do procedimento de recurso hierárquico, conhecendo o Tribunal dos vícios imputados ao acto tributário e decidindo manter aquele acto por nesta parte ser de improceder a pretensão da impugnante, não afectando aquele vício formal o acto tributário como também julgou e bem o tribunal a quo, a impugnação apenas poderá improceder na totalidade,

SS. pelo que, ao ter concluído o Tribunal a quo como concluiu pela procedência da mesma, incorreu em erro de julgamento de direito.

Requereu que seja revogada a sobredita sentença.

A..... (HOLDING), S.G.P.S., S. A., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de impugnação n.º 2602/08.BEPRT, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Não obstante a douda sentença recorrida procedência da impugnação, o certo é que ter decidido pela procedência da impugnação, o certo é que a impugnante, ora recorrente não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa e daí o presente recurso.

2. Com efeito, a Meritíssima Juiz a quo entendeu que “... os despachos que recaíram sobre a reclamação graciosa e o recurso hierárquico apresentados pela impugnante fizeram uma errada aplicação das regras vertidas nos art.º 69º, alínea a) do CPPT e art.º 55º e 58º da LGT, padecendo, por via disso, de vício de forma, por preterição de formalidade essencial, devendo ser, por isso, anulado o despacho

posto em crise nos presentes autos - o despacho de indeferimento do recurso hierárquico” (cfr. pág. 27 da douda sentença recorrida), mas entendeu que “No entanto, mantém-se na ordem jurídica a autoliquidação de IRC do ano de 1997, na medida em que o vício que procede apenas afecta os procedimentos de reclamação graciosa e recurso hierárquico e, conseqüentemente, os despachos que recaíram sobre os mesmos e já não o acto de autoliquidação que os antecede.” (idem, pág. 27).

3. Ora, a manutenção “na ordem jurídica a autoliquidação de IRC do ano de 1997” representa exatamente o contrário do que a impugnante, aqui recorrente, pediu na petição da impugnação e acima se transcreveu.

4. Todavia, salvo a melhor opinião de V. Exas., afigura-se que o presente recurso merece provimento, visto a recorrente entender que tudo o que consta dos autos permite concluir que o pedido formulado na petição da impugnação inicial devia ter sido totalmente satisfeito.

5. Com efeito, para além de concluir pela anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, a douda sentença recorrida devia ter ido mais longe, justamente porque os autos disponibilizam elementos dos quais resulta que a perda de 46.252.423\$00 que a recorrente foi alvo nos investimentos financeiros que efetuou na empresa dinamarquesa “B.....” reúne as condições para, nos termos do disposto no art. 23º do Código do IRC ser qualificada custo (ou gasto) fiscal do exercício de 1997.

6. Em primeiro lugar, porque os autos não evidenciam fortes motivos que convençam que a dita perda de 46.252.423\$00 não foi incorrida na prossecução dos interesses empresariais da recorrente.

7. Depois porque, na verdade, dos factos provados em 2), 5) 11) e 13) resulta que a referida perda obedece à condição da indispensabilidade do custo a que se refere o aludido artº 23º do Código do IRC.

8. Por isso, a douda sentença recorrida devia ter julgado a impugnação totalmente procedente, nos exatos termos em que foi formulado o pedido na petição da impugnação.

9. Ao decidir em contrário, a douda sentença recorrida violou, entre outros, o disposto no art. 23º do Código do IRC.

Requeru que seja dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença recorrida e substituída por outra que julgue a impugnação totalmente procedente, e, assim, o lucro tributável em IRC apurado pela reclamante na declaração, modelo 22, relativa ao exercício de 1997, que inicialmente apresentou, no montante de 166.674.603\$00 ou € 831.369,41, deve ser reduzido em 46.252.423\$00 ou €230.706,11, e, portanto, fixado em 120.422.180\$00 ou € 600.663,30, anulando-se em conformidade as autoliquidações de IRC, relativo àquele mesmo exercício de 1997, e da correspondente Derrama.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da revogação da sentença recorrida na parte em que anulou o acto impugnado por vício de forma, e manteve a autoliquidação, mas em termos de se julgar a impugnação improcedente, sendo de manter na ordem jurídica o acto impugnado.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes os factos:

1. Em 18/02/1999 foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 8310003861, do ano de 1994, no valor de Esc. 30.241.651.00, com data limite de pagamento em 21/04/1999 - Cfr. fls. 7 do processo de reclamação graciosa.

2. A liquidação identificada no ponto antecedente teve origem numa correcção efectuada pela Administração Fiscal por não ter sido aceite como custo fiscal a constituição de provisões para investimentos financeiros, no valor total de € 230.706,11 (Esc. 46.252.423.00), nos termos do art.º 33º do CIRC - Cfr. fls. 258 a 268 do processo de reclamação graciosa.

3. A impugnante pagou a liquidação a que se alude no ponto anterior - Cfr. fls. 8 a 14 do processo de reclamação graciosa.

4. Em 04/08/1998 foi emitida a autoliquidação n.º 2500066051, relativa ao exercício de 1997, que apresentava uma matéria colectável no valor de € 831.369,41 - Cfr. fls. 255 do processo de reclamação graciosa.

5. Em 12/11/2009, a impugnante reclamou graciosamente da autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 1997, identificada no ponto antecedente, na qual peticionava que o lucro tributável em IRC por si apurado na declaração mod. 22, relativa a 1997, que inicialmente apresentou, no montante de Esc. 166.674.603.00 fosse reduzido em Esc. 46.252.423.00 e, conseqüentemente, fixado em Esc. 120.422.180.00, em suma, com os seguintes fundamentos:

- Estar inserida no regime de tributação pelo lucro consolidado, sendo que duas das suas filiais (C....., SA e D....., SA) possuíam parte de capital na sociedade dinamarquesa “B.....”, nas quantias de Esc. 30.674.545.00 e Esc. 15.577.878.00, num total de Esc. 46.252.423.00;

- Apresentação à falência da referida empresa dinamarquesa, no ano de 1994;

- A falência daquela empresa foi declarada judicialmente;

- Em 19/11/1997 foi declarado judicialmente o rateio da massa falida da empresa vinda a referenciar, com um coeficiente percentual de 11,676351 a favor dos credores.

- Em 1997 foi, assim, confrontada com a perda, em definitivo, do valor das participações financeiras detidas na “B.....”, não estando o resultado líquido do exercício de 1997 influenciado por essa perda, na medida em que havia contabilizado provisões para investimentos financeiros em 1994, que não foram aceites pela AF, tendo a impugnante pago a liquidação a que se alude no ponto 1) do probatório;

- A perda constitui custo fiscal do exercício de 1997, não tendo sido registada na declaração mod. 22 de 1997, pretendendo com a reclamação graciosa que no apuramento do lucro tributável deste exercício seja considerada a dedução da perda na quantia de Esc. 46.252.423.00, apresentando as declarações de substituição. Cfr. fls. 2 e ss do processo de reclamação graciosa.

6. A impugnante juntou à referida reclamação graciosa declaração do rateio da massa falida; quatro declarações de substituição modelo 22, uma em seu nome (declaração de consolidação) e as outras em nome das suas filiais, C....., SA, D....., SA e E....., SA. - Cfr. fls. 15 a 249 do processo de reclamação graciosa.

7. Por ofício registado em 23/03/2006 foi a impugnante notificada do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, em suma, com os seguintes fundamentos: *“apesar de carrear para os autos, uma série de documentos importantes, nomeadamente as declarações de rendimentos de substituição, modelo 22 de IRC de 1997 (ano da autoliquidação de IRC reclamada) e respectivos anexos, uma sua e outras relativas às suas filiais, assim como a declaração de rateio da massa falida declarada judicialmente como afirma no ponto 9 da petição em causa; no entanto, não apresenta, como lhe competia, de harmonia com o previsto no art.º 69º, alínea e) do CPPT e no art.º 342º, n.º 1 do Código Civil os documentos mais importantes para a devida apreciação da questão reclamada, a seguir enunciados: documento em que se discrimina o valor da massa falida a distribuir pelos sócios, decisão do tribunal a declarar falida a empresa dinamarquesa, escritura de aquisição das partes sociais e mapa evolutivo dos ajustamentos contabilísticos (método de equivalência patrimonial)”* - cfr. fls. 266 a 270 do processo de reclamação graciosa.

8. Em 03/04/2006, a impugnante exerceu o seu direito de audição - Cfr. fls. 271 a 283 do processo de reclamação graciosa.

9. Em 07/04/2006, foi proferido despacho de indeferimento da reclamação graciosa, porquanto *“sublinha-se que no referido direito, o reclamante não apresentou quaisquer elementos novos susceptíveis de contrariar a decisão proferida; e no que se refere ao pedido para ser notificado a apresentar os documentos que a Administração Fiscal entender ser necessário, tal deveria ter sido efectuado pelo reclamante, face ao disposto no art.º 74º, da LGT. Pelo que indefiro o pedido...”* - Cfr. fls. 298 do processo de reclamação graciosa.

10. Em 18/04/2006 foi a impugnante notificada do despacho a que se alude no ponto anterior - Cfr. fls. 299 a 301 do processo de reclamação graciosa.

11. Em 18/05/2006, a impugnante interpôs recurso hierárquico do despacho mencionado no ponto 9) do probatório, juntando os documentos que titulavam a aquisição das acções da empresa dinamarquesa - Cfr. fls. 2 a 34 do processo de recurso hierárquico apenso aos autos.

12. A impugnante foi notificada do projecto de decisão de indeferimento do recurso hierárquico, em suma, nos seguintes termos:

- Nos termos do art.º 74º da LGT (...).

- Nos termos do art.º 23º, n.º 1 do CIRC consideram-se custos (...)

- Assim, são dois os pressupostos indispensáveis para os custos ou perdas serem aceites para efeitos fiscais: que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora e que sejam comprovados documentalmente.

- Em sede de reclamação, a impugnante tinha que provar a efectivação dessa perda e a sua indispensabilidade nos termos do art.º 23º do CIRC.

- Sendo que nesta sede a impugnante juntou apenas o anexo n.º 3.

- Em sede de reclamação foi notificado do projecto de decisão, que concluía pelo indeferimento da reclamação;

- Foi-lhe dada a possibilidade de participar na formação da decisão final através do direito de audição, o qual exerceu, sendo que neste procedimento teve perfeito conhecimento dos documentos que, no entender do decisor, eram necessários para a tomada de decisão. Isto não significa que a decisão pudesse ser tomada apenas com base nesses documentos, ou seja, poderiam ainda ser solicitados outros, já que o art.º 23º do CIRC obriga não só a provar a efectivação da perda mas igualmente, a sua indispensabilidade para a formação dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto.

- A impugnante podia apresentar os documentos em sede do direito de audição, já que neste âmbito o que se pretende é que o sujeito passivo participe na decisão final, através da apresentação de elementos que provem o erro da projectada decisão, com vista à alteração dessa decisão.

- Mas não apresentou quaisquer elementos, sendo que das suas alegações ficamos convencidos que não os apresentou porque entendeu que não tinha de o fazer.

- Em sede de recurso hierárquico, a impugnante vem, em termos gerais, alegar o que já tinha feito no procedimento de reclamação graciosa e apresenta também os documentos respeitantes às aquisições das partes sociais da empresa dinamarquesa.

- Ainda vem solicitar que lhe concedam um prazo razoável para apresentar elementos que há muito devia ter apresentado.

- Ora, em nosso entender, só podemos estar perante um procedimento dilatório, visto que o sujeito passivo tinha o ónus da prova.

- É que desde a data em que o sujeito passivo foi notificado para o exercício do direito de audição até à data em que interpôs o recurso hierárquico decorreram praticamente dois meses, mas mesmo assim não apresentou os documentos, sem qualquer justificação para o efeito, e teve muito tempo para o fazer.

- E quanto a essa prova, especificamente quanto ao requisito da indispensabilidade dos custos ou perdas, que tem de ser provado pelo sujeito passivo, surge-nos desde logo a questão de saber por que razão as participadas da recorrente adquiriram as acções da empresa Dinamarquesa em Dezembro de 1989 e em Março de 1991 e, pelo menos as primeiras, foram adquiridas a um preço quase quatro vezes (3,88) superior ao seu valor nominal, quando a empresa entrou em falência logo em 1994 e o seu património deu apenas para pagar 11,676351% dos seus créditos. Será que os capitais próprios eram elevados? Estava financeiramente equilibrada? Tinha boa rendibilidade? Tinha uma boa estratégia? A sua actividade era complementar à das empresas adquirentes das acções, resultando sinergias dessas aquisições?

- Daí que para efectuar a prova seriam necessários mais elementos, nomeadamente: o total dos capitais próprios da empresa Dinamarquesa, a percentagem da participação no capital social da empresa Dinamarquesa detido pelas filiais da impugnante à data das aquisições, o estudo da avaliação das acções para efeitos da sua aquisição e actas das deliberações de aquisição das acções.

- Pelo que não tendo sido feita a prova para a perda ser aceite nos termos do art.º 23º do CIRC, é de manter a decisão do procedimento anterior, indeferindo o recurso hierárquico.

- De referir, ainda, que as provas têm de ser efectuadas em português, pelo que todos os documentos tinham de estar traduzidos, de forma legal, para português, sendo que era ao sujeito passivo que cabia a responsabilidade por essa tradução, nem que mais não seja por força do art.º 74º da LGT. Cfr. fls. 62 a 73 do processo de recurso hierárquico apenso aos autos.

13. A impugnante exerceu o direito de audição, juntando um documento emitido pelo Tribunal de Hjørring, traduzido em português, que atesta o seguinte: *“serve a presente para certificar que em 27 de Maio de 1994 o Tribunal de Partilhas e Sucessões de Hjørring proferiu decreto de falência sobre a sociedade B....., registada sob o número, sita em , 9850, Hirtshals. Nos termos do apuramento da massa falida datado de 24 de Setembro de 1997 e da assembleia terminante de credores realizada em 19 de Dezembro de 1997, foi apurado um dividendo para os credores de 11.67351%. Neste termos, confirma-se que não houve cobertura total para os credores da massa falida conforme consta do apuramento datado de 24 de Setembro de 1997 e da assembleia terminante de credores realizada em 19 de Novembro de 1997, não tendo sido também os accionistas reembolsados do capital investido, acções, nomeadamente o accionista C....., SA e o accionista D....., SA”* - Cfr. fls. 88 a 90 do processo de recurso hierárquico apenso aos autos.

14. Por despacho de 11/07/2008 foi o projecto de decisão de indeferimento convertido em definitivo nos seguintes termos, em suma:

- Em sede do direito de audição vem juntar um documento emitido pela entidade “F.....” e a respectiva tradução, mas mais uma vez para efectuar a prova dessa perda.

- Faltou, por isso, o outro requisito da indispensabilidade. Cfr. fls. 93 a 97 do processo de recurso hierárquico apenso aos autos.

15. A impugnante foi notificada do despacho mencionado no ponto antecedente em 25/08/2008 - Cfr. fls. 98 a 100 do processo de recurso hierárquico apenso aos autos.

16. A presente impugnação deu entrada neste Tribunal em 24/11/2008 - Cfr. fls. 1 do processo físico.

Questão objecto de recurso:

1. Vício de forma dos despachos que decidiram a reclamação graciosa e o recurso hierárquico apresentado pela impugnante.

2. Consequências do vício de forma dos despachos que decidiram a reclamação graciosa e o recurso hierárquico apresentado pela impugnante.

3. Manutenção na ordem jurídica ou revogação do acto de autoliquidação de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares.

1. Vício de forma dos despachos que decidiram a reclamação graciosa e o recurso hierárquico apresentado pela impugnante.

A sentença recorrida concluiu, e, bem, que:

«os despachos que recaíram sobre a reclamação graciosa e o recurso hierárquico apresentados pela impugnante fizeram uma errada aplicação das regras vertidas nos art.º 69º, alínea a) do CPPT e art.º 55º e 58º da LGT, padecendo, por via disso, de vício de forma, por preterição de formalidade

essencial, devendo ser, por isso, anulado o despacho posto em crise nos presentes autos — o despacho de indeferimento do recurso hierárquico».

Na realidade o que se passou confirma-o. A impugnante tinha efectuado provisões no ano de 1994 tendo em conta a apresentação à falência da empresa Dinamarquesa B..... de que as sociedades integrantes do grupo de sociedades liderado pela impugnante detinham participações sociais. A Administração Tributária procedeu a correcções ao lucro tributável do grupo de 1994, desconsiderando tais provisões que a impugnante pagou. A sociedade dinamarquesa foi declarada falida em 1997, não tendo a sua massa falida bens suficientes para pagar os credores, daí resultando que os seus sócios, neles incluídas as sociedades pertencentes ao grupo de sociedades da impugnante perderam as suas participações de capital, integralmente. Por isso a impugnante que havia já apresentado a sua autoliquidação de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas referente a 1997, pretendeu obter a sua correcção de molde a considerar tal perda, o que foi indeferido pela Administração Tributária. Desta decisão apresentou reclamação graciosa que foi indeferida e deste indeferimento recurso hierárquico que foi, igualmente indeferido e se mostra em questão nesta impugnação.

Nos fundamentos destes dois indeferimentos existe a menção de falta de prova documental da indispensabilidade dos custos em causa e indicação de que a impugnante, ali reclamante deveria ter apresentado uma série de documentos e, não o tendo feito, a sua pretensão era indeferida.

Ora, quer na reclamação graciosa, quer no recurso hierárquico, apenas a Administração Tributária contactou o contribuinte para exercer o seu direito de audição e aí referiu os documentos que em seu entender faltavam para que a pretensão pudesse ser deferida.

Mas, o projecto de decisão, sem ter sido antecedido de uma expressa solicitação de tais documentos, suporta-se numa omissão que antes não interpelou, como devia o contribuinte para suprir.

Bem certo que este sempre poderia ter apresentado os documentos, por mote próprio, sem ter havido qualquer solicitação da Administração Tributária. De todo o modo é sempre difícil saber o que o decisor entende como imprescindível para a decisão, se ele se remete ao silêncio sobre o assunto, não havendo uma enunciação precisa dos documentos obrigatoriamente necessários para a prova da indispensabilidade dos custos.

O projecto de decisão há-de ser antecedido de uma fase de instrução em que a Administração Tributária procure todos os dados a que pode ter acesso e solicite ao contribuinte a apresentação dos restantes pois, só assim, será um projecto de decisão suportado pela análise criteriosa de todos os dados que para ela importam. Se os documentos tivessem sido solicitados ao contribuinte e ele os não tivesse apresentado, então, sim, poderia o projecto de decisão ser o que foi, indicando os dados que poderiam ter sido relevantes para o deferimento mas cuja não apresentação determina o indeferimento da pretensão.

A situação ocorreu na reclamação graciosa e repetiu-se no recurso hierárquico sendo que entre um e outro o contribuinte fez a junção de alguns documentos, que, mesmo assim foram tidos por insuficientes e, igualmente desacompanhados, no recurso hierárquico dos concretos documentos tidos por necessários para o deferimento da pretensão.

Como se refere na decisão recorrida, «(...) *visando o direito de audição convencer o órgão decisor a não praticar o acto, através do qual o destinatário do acto se pronuncia sobre as razões de facto e de direito constante do projecto de decisão, a AF tem sempre a obrigação de realizar as diligências instrutórias (entre as quais, notificação do sujeito passivo para juntar os documentos que repute relevantes), em momento prévio àquele projecto de decisão».*

O ónus da prova não permite que a Administração Tributária possa deixar de realizar todas as diligências instrutórias possíveis, *entre as quais, notificação do sujeito passivo para juntar os documentos que repute relevantes*, em momento prévio ao projecto de decisão final.

O despacho de indeferimento do recurso hierárquico enferma, pois, de vício de forma, por preterição de formalidade essencial, a determinar a sua anulação, nos termos do disposto nos art.º 69º, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário e art.º 55º e 58º da Lei Geral Tributária.

2- Consequências do vício de forma dos despachos que decidiram a reclamação graciosa e o recurso hierárquico apresentado pela impugnante

Estamos face a uma reclamação e, depois, um recurso hierárquico do despacho de indeferimento proferido naquela, apresentada contra uma autoliquidação de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas. Significa isso que há um acto de liquidação, no caso de autoliquidação, que se mostra impugnado, que o contribuinte entende como acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, ao abrigo do disposto no artº 95º, da Lei Geral Tributária.

O contribuinte tem direito de obter a correcção de erros da liquidação, em processo de impugnação, mesmo em caso de ela ter sido uma autoliquidação, posto que, como estabelece o artº 131º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário esta seja, como foi, obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa.

Assim, cumpre decidir da legalidade do acto de liquidação impugnado por forma a definir se o mesmo deve manter-se na ordem jurídica ou ser objecto da alteração pretendida e expressa na decla-

ração de substituição, o que nos conduz à análise da possibilidade/impossibilidade legal de a impugnante contabilizar como custo fiscal o valor de Esc. 46.252.423.00, a título de perda das participações financeiras na sociedade “B.....”.

Tal como bem analisado na sentença recorrida, deparamo-nos com um custo não contabilizado pela impugnante no exercício de 2007, porque tendo integrado uma provisão em 2004, que veio a ser desconsiderada posteriormente, que ela pretende relevar na sua contabilidade e que seja tido como custo a deduzir do lucro tributável de 2007.

Efectivamente, neste ano, o que parecia já muito previsível em 2004 assumiu corpo de realidade, ou seja, a perda dos valores monetários correspondentes às participações sociais que as empresas do grupo da impugnante detinham na sociedade falida.

Sendo que a impugnante pretende obter a correcção da sua autoliquidação, o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que invoca recai sobre ela – artº 74º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

O artº 23º do Código de Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas importa que se trate de custos ou perdas comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Muito embora a decisão recorrida haja julgado procedente a impugnação, a significar que atendeu o pedido formulado pela impugnante, uma interpretação global do seu conteúdo leva-nos a concluir que na decisão final terá dito mais do que o que pretendia dizer, na medida em que não há no discurso argumentativo da sentença alusão clara ao raciocínio lógico que conduziu a tal decisão. Não fez uma análise sobre se os alegados custos, à luz do disposto no artº 23º do Código de Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas devem obter essa qualificação jurídica, com reflexos inevitáveis sobre o lucro tributável.

Assim, numa interpretação restritiva e razoável do conteúdo da sentença, que doutro modo encerra alguma contradição intrínseca, entende-se que se limitou a apreciar da legalidade da decisão proferida em recurso hierárquico, sem ter, depois, passado a conhecer da legalidade do acto de liquidação que o impugnante pretende ver alterado que era o objecto mediato da impugnação deduzida.

Na impossibilidade de o Supremo Tribunal Administrativo apreciar matéria de facto, extraindo dela juízos de facto, o que retiraria às partes a possibilidade de poderem dar corpo ao seu direito ao recurso, entende-se anular a decisão apenas na parte em que diz julgar procedente a impugnação, e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para que aprecie das demais questões suscitadas na impugnação para além da ilegalidade da decisão proferida em recurso hierárquico.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, fica prejudicado o conhecimento do recurso interposto pela impugnante, e, confirmar a sentença recorrida apenas na parte em que anulou o despacho de indeferimento que recai sobre o recurso hierárquico apresentado pela impugnante, determinando a baixa dos autos ao tribunal recorrido para que conheça das demais questões suscitadas na impugnação.

Custas pela Fazenda Pública quanto ao recurso por ela interposto na proporção do respectivo decaimento que fixo em ½, e, sem custas quanto ao recurso interposto pela impugnante.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Pedro Delgado — Ascensão Lopes.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.

Assunto:

Invalidez da decisão recorrida. Sociedade declarada insolvente.

Sumário:

A isenção de custas consagrada na alínea u) do n.º 1 do artigo 4.º do RCP, para uma sociedade comercial em situação de insolvência, destina-se, não só à própria acção em que se verifica a apresentação à insolvência (ou em que é requerida a declaração de insolvência), mas também às restantes acções em que a sociedade seja parte, desde que se verifiquem os pressupostos da situação de insolvência, com excepção das acções que tenham por objecto litígios relativos ao direito do trabalho.

Processo n.º 536/14-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

Pedido de reforma do acórdão quanto a custas

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

1 — RELATÓRIO

A....., SA, Recorrente, nos autos à margem identificados, notificada do Acórdão deste STA de 19/11/2014 que a condenou nas custas, vem, nos termos do n.º 1 do art. 616º e do n.º 1 do art.º 666, ambos do Código de Processo Civil (CPC) (disposições aplicáveis ao processo judicial tributário “ex vi” do art.º 2, alínea e), do CPPT), requerer a sua

REFORMA QUANTO A CUSTAS

o que faz nos termos e fundamentos seguintes:

1º

A Recorrente foi notificada do Acórdão que declara o não conhecimento do objecto do recurso por força da invalidade da decisão recorrida.

2º

Resultando do Acórdão “Custas a cargo da recorrente”

3º

Salvo melhor opinião, a insolvente **está isenta** do pagamento de custas.

4º

Na verdade, conforme resulta dos autos (Artº 18 do requerimento apresentado a 3 de Dezembro de 2012) a Recorrente foi declarada insolvente no dia 4 de Janeiro de 2012.

5º

Ora, nos termos e com os efeitos do art.º 4º n.º 1 u) do Regulamento das Custas Processuais (por aplicação remissiva do n.º 3 do artigo 31.º do CPTT) a Recorrente está isenta de custas.

6º

A isenção prevista na referida norma do Regulamento das Custas Processuais abrange todo o tipo de processos judiciais em que a Sociedade em processo de recuperação ou a Sociedade insolvente litigue ou venha a litigar, a única excepção a tal regra diz respeito aos litígios do foro laboral.

7º

O que é naturalmente o caso.

8º

Nos termos do quanto antecede, requer-se a reforma da Acórdão na parte relativa às custas, nos termos dos artigos 616º n.º 1 e 666.º n.º 1 ambos do Código de Processo Civil, “ex vi” do arts. 2, alínea e), do CPPT, estando assim a Recorrente isenta do pagamento de custas.

9º

Ainda que assim não se entenda, o que se aduz por mera cautela e dever de patrocínio, sempre se dirá que o não conhecimento do objecto do recurso, por força da invalidade da decisão recorrida, resulta de um facto não imputável à Recorrente.

10º

Na verdade, a ora recorrente só interpôs o presente recurso porque o despacho foi proferido pelo tribunal a quo – sublata causa, tollitur effectus.

11º

Com efeito, a apreciação do recurso ficou prejudicada pelo efeito do despacho proferido.

12º

Nestes termos, não vislumbra a tão acostumada justiça no juízo de imputar as custas a cargo da recorrente.

13º

Ainda que assim não se entenda, o que se aduz por mera cautela e dever de patrocínio, e se considere que a Recorrente não está isenta de custas, estas deverão ser repartidas entre Recorrente e a Recorrida, uma vez que dispõe a alínea e) do art. 536º do CPC, conjugado com o n.º 1 do mesmo artigo, que as custas são suportadas por ambos “Quando se trate de acção tendente à satisfação de obrigações pecuniárias e venha a ocorrer a declaração de insolvência do réu ou executado, desde que, à data da propositura da acção não fosse previsível para o Autor a referida insolvência”.

A Fazenda Pública não se pronunciou.

O Ministério Público emitiu parecer no sentido de que deve ser indeferido o pedido de reforma.

2-DECIDINDO:

Entende, este STA que no caso específico se impõe a reforma quanto a custas.

O acórdão cuja reforma é peticionada decidiu não tomar conhecimento do objecto do recurso mas tal sucedeu por força de no mesmo acórdão ter sido declarada a invalidade da decisão recorrida ali se expressando o seguinte: “(...)a questão da prescrição do tributo que também não foi conhecida oficiosamente e tendo entretanto transitado em julgado a sentença recorrida uma vez que da mesma não foi apresentado recurso não podia a ora recorrente suscitar a questão da prescrição e as demais que suscitou em requerimento autónomo em sede de impugnação (Isto sem prejuízo de, eventualmente, o poder fazer, ainda, noutra sede). Também o M^o Juiz se deveria ter absterido de conhecer das matérias novas que lhe foram suscitadas uma vez que a instância se extinguiu pelo julgamento efectuado de validade da liquidação de sisa efectuada pela AT não podendo extinguir-se a instância de outra maneira designadamente pela inutilidade superveniente da lide.

Assim sendo, o despacho recorrido não pode manter-se devendo ser considerado inválido e inatendível por ter violado a regra da extinção do poder jurisdicional do tribunal de 1^a Instância (neste sentido os Acs do STJ de 26/02/2009 no proc 07B4311 e de 20/05/2010 no proc. 826/04.6TBTMR-C. C1-SI ambos disponíveis no site da DGSJ, entendendo este Tribunal não ser de apreciar as questões suscitadas no requerimento de fls. 82 a 85”.

A bondade da condenação em custas é de facto questionável desde logo por não estar em causa a apresentação de qualquer requerimento por parte da massa insolvente e por a lei consagrar uma isenção subjectiva a favor da ora requerente da reforma de custas sendo nosso entendimento que a isenção de custas consagrada na alínea u) do n.º 1 do artigo 4.º do RCP, para uma sociedade comercial em situação de insolvência, destina-se, não só à própria acção em que se verifica a apresentação à insolvência (ou em que é requerida a declaração a declaração de insolvência), mas também às restantes acções em que a sociedade seja parte, desde que se verifiquem os pressupostos da situação de insolvência, com excepção das acções que tenham por objecto litígios relativos ao direito do trabalho o que tem sustentação na letra da lei. Com efeito, dispõe o artº 4.º/1/u) do RCP que: “As sociedades civis ou comerciais, as cooperativas e os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada que estejam em situação de insolvência ou em processo de recuperação de empresa, nos termos da lei, salvo no que respeita às acções que tenham por objecto litígios relativos ao direito do trabalho”.

Acresce referir que não se aplica aqui a jurisprudência citada no parecer do M^o P^o de que: “(...) a declaração de insolvência da requerente fez cessar a situação de insolvência em que se encontrava, determinando a constituição de uma massa insolvente à qual já não é aplicável a isenção do artigo 4.º/1/u) do RCP (Neste sentido, acórdãos da Relação de Lisboa, de 2013.04.18 - P. 1398/10 e da Relação do Porto de 2012.11.06- P. 352/11, disponíveis no sítio da Internet www.dgsj.pt).”, uma vez que não está aqui a apreciação de qualquer requerimento da massa insolvente mas da própria sociedade insolvente.

E, porque não é tarefa fácil definir com clareza todas as situações de isenção permitimo-nos citar o Sr. Juiz Conselheiro Salvador da Costa (Regulamento das Custas Processuais, anotado e comentado, 2009, páginas 162/163) onde refere: “Trata-se para as referidas situações, de uma isenção subjectiva, duplamente condicionada, por um lado, em quadro de sujeição a medidas de recuperação da empresa ou de situação de insolvência, e, por outro lado, não se tratar de processos do foro laboral, por isso com uma forte vertente subjectiva.

Não é, pois, em rigor, destinada aos sujeitos passivos da declaração de insolvência a que se reporta o artigo 2.º do Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas. É mais uma isenção de custas de complexa verificação, sobretudo no que concerne à prova dos pressupostos fáctico-jurídicos da situação de insolvência, porque vai exigir uma decisão de verificação.”

Aqui chegados e sustentados neste ensinamento, propendemos para enquadrar a situação concreta na previsão de isenção consagrada no preceito legal citado.

Procede pois o pedido de reforma quanto a custas ficando prejudicado o conhecimento do pedido subsidiário de repartição de custas por ambas as partes.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência (como o impõe o n.º 2 do art. 719.º do CPC), em deferir o pedido de reforma quanto a custas consignando-se que no nosso acórdão de 19/11/2014 onde se lê “Custas a cargo da recorrente” deverá doravante ler-se “Sem custas”.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.**Assunto:**

Impugnação. Fundamentos de oposição. Erro na forma de processo. Impossibilidade de “convolação”.

Sumário

- I — O responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier; pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo;*
- II — O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão é a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial;*
- III — Havendo erro na forma de processo, haverá que ordenar a “convolação” do meio processual inadequado em meio processual adequado quando a tal não obste, como no caso, a intempestividade da petição de impugnação para ser apreciada como oposição.*

Processo n.º 715/14-30.

Recorrente: A..... e Outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A..... e B....., ambos com os sinais dos autos, recorreram para o Tribunal Central Administrativo Norte da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 30 de Novembro de 2012, que indeferiu liminarmente – por erro na forma de processo insusceptível de “convolação” –, a impugnação por eles deduzida na qual reagiam contra acto de reversão.

Os recorrentes terminam as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

I - Salvo melhor opinião, andou mal este tribunal ao negar provimento à petição inicial de impugnação apresentada nos autos do processo de reversão fiscal e respectivos apensos, porquanto não atentou devidamente em todo o conteúdo da alegação apresentada no petitório inicial;

II - A Sentença recorrida considera que os Recorrentes ao pretenderem antecedermente questionar a reversão da execução, entre outros, o não fizeram recorrendo à forma processual adequada, in casu, sustentando que (...) ocorrendo erro na forma processual, da mera apreciação dos elementos aportados com a Petição Inicial é de concluir” não ser possível a convolação do meio processual adequado (a Oposição à Execução) atenta com fundamento na sua intempestividade - obstativa ao conhecimento do mérito da presente Impugnação.”

E conclui dizendo, “... detectada em sede de controlo liminar da Petição Inicial, conduz ao abrigo do disposto no artigo 234.º-A do CPC, ex vi do artigo 2.º do CPPT, ao indeferimento liminarmente da Petição Inicial. O que se decide.”

III - Relembre-se que foi pelo facto de não se encontrar devidamente fundamentado o despacho de reversão, e por, em síntese, considerar-se ser nulo o procedimento de reversão, haver ilegitimidade passiva, não se verificarem os pressupostos da responsabilidade subsidiária e, assim, haver preterição de diversas formalidades no aludido processo de reversão, que os recorrentes reagiram contra a imputação que lhes foi efectuada dessas dívidas.

IV - Desde já se diga que, tal impugnação radica na verificação que se encontram violadas normas do CPPT, a saber, as alíneas c) e d) do artigo 99.º.

V - Atente-se na gama de razões que, em síntese, foram atempadamente apresentadas pelos Recorrentes.

VI - Consideraram os mesmos que as notificações que lhes foram dirigidas para o exercício legal do direito de audição prévia, não foram acompanhadas dos elementos essenciais referentes às quantias exequendas em crise.

VII - a administração Fiscal acabou por reconhecer tal vício ao vir juntar mais tarde alguns elementos adicionais, e somente aquando da notificação do Despacho que recaía sobre a aludida audição dos Recorrentes e citava os mesmos para a reversão fiscal.

VIII - Ao enviar tais certidões de dívida, a mesma Administração Fiscal não concedeu aos Recorrentes novo prazo para o exercício do direito de audição prévia, resultando em preterição grave de formalidades legais, tendo tal facto suscitado o pedido de declaração de nulidade dessas notificações, e, conseqüentemente, a anulação dos actos subsequentes.

IX - Essas notificações, datadas do mês de Março de 2009 e a que foram atribuídos os números 4448, 4449, 4272 e 4273, não estavam acompanhadas dos respectivos documentos de suporte, donde se pudesse aferir das razões e cifras exigidas, mormente as necessárias certidões de dívida, bem como cópia das decisões que determinaram a liquidação de imposto e contribuições à executada primitiva e a aplicação dos correspondentes juros, desconhecendo-se, portanto, se as liquidações de IVA e JUROS em causa decorrem de declarações apresentadas pela devedora original ou se constituem liquidações adicionais promovidas pela Administração Fiscal na sequência da realização de acto (s) inspectivo (s).

X - Não resulta dos officios remetidos aos Recorrentes, as datas das liquidações efectuadas à primitiva executada por referência a cada parcela das dívidas exequendas, ou sequer se o Liquidatário Judicial sobre quem incumbia o dever de administração da Falida teria sido notificado de tais liquidações, bem como não consta a data das notificações à primitiva executada das decisões proferidas no âmbito do(s) processo(s) de execução fiscal, e nem sequer vinha indicada a data da citação da primitiva executada, na pessoa do Senhor Liquidatário Judicial, para os autos executivos.

XI - Das notificações dirigidas aos Recorrentes também não constavam as notificações, não sendo feita referência às diligências efectuadas para determinar e comprovar a insuficiência patrimonial da devedora originária para responder pelas dívidas exequendas, quer junto do processo de falência, quer junto do Senhor Liquidatário Judicial, inexistindo qualquer indicação sobre os bens que lhe terão sido penhorados - se os houve - à custa dessas execuções fiscais, não constando ainda a invocação de factos susceptíveis de alicerçarem um juízo normativo de culpa sobre os aqui impugnantes quanto ao não pagamento dos impostos em dívida ou numa eventual insuficiência de bens da devedora originária para responderem por aquela dívida, facto que é gravoso e revelador da ligeireza com que este processo foi conduzido e preparado para correr às cegas contra os recorrentes.

XII - Como essas notificações também não faziam alusão aos actos concretos que dão suporte à conclusão de que foram praticados pelos Recorrentes actos negatórios do pagamento, torna-se manifesto que, a falta dos elementos indicados, e uma vez que o direito de audição visa permitir ao contribuinte participar na formação das decisões que lhe digam respeito e conferir-lhe a possibilidade de apresentar junto da administração tributária as suas razões e argumentos, impediu os Recorrentes de compreenderem e avaliarem devidamente a posição em que se encontravam e aferir da bondade dos motivos que levaram a administração fiscal a desencadear contra si as reversões das execuções em causa.

XIII - Os Recorrentes ficaram, assim, impedidos de exercer, por forma livre, esclarecida e irrestrita, as faculdades que a lei coloca ao seu dispor, mormente o exercício do direito à defesa e contraditório, ademais sabendo-se que o direito de audição prévia deve ser exercido sem limitações e com absoluta amplitude, devendo ser concedidas ao contribuinte os meios e condições de organizar e apresentar a sua defesa.

XIV - ao contribuinte deve ser concedida a possibilidade de exercer cabalmente o direito de audição previsto nos artigos 23.º, n.º 4 e 60.º da LGT, isto, quando a administração fiscal lhe comunicar todas as circunstâncias de tempo, modo e lugar relacionados com a dívida revertida e com a verificação dos requisitos de que depende a pretendida reversão.

XV - Para o exercício cabal do direito de audição prévia, seria necessário colher todos os elementos omitidos antes, não só as emergentes certidões de dívida, bem como, ainda, cópia das decisões que determinaram a liquidação de imposto à executada primitiva e a aplicação dos respectivos juros, quer a nível de IVA quer a nível de IRC.

XVI - Também se mostrariam essenciais os elementos comprovativos das notificações daquelas liquidações efectuadas à devedora originária e comprovativo da respectiva recepção, os comprovativos das notificações daquelas mesmas liquidações efectuadas na pessoa do senhor Liquidatário Judicial, em nome da devedora originária e comprovativo da respectiva recepção, as declarações apresentadas pela sociedade devedora originária ou relatórios dos serviços de inspecção tributária que serviram de suporte e conduziram àquelas liquidações, os comprovativos das notificações daqueles relatórios de inspecção à devedora originária e/ou Senhor Liquidatário Judicial e comprovativo da respectiva recepção (na hipótese de as liquidações em causa decorrerem da realização de actos inoperativos - sic), os comprovativos das notificações dirigidas à devedora originária para o exercício do direito de audição no âmbito daqueles procedimentos inspectivos (na hipótese de as liquidações em causa decorrerem da realização de actos inspectivos).

Como a Administração Tributária está sempre obrigada ao dever de fundamentação das suas decisões, em paralelo com o dever de informar sobre a defesa que este dispõe para reagir aos actos da mesma administração, e porque os primitivos officios estavam imbuidos de suficientes ilegalidades,

surgiram posteriormente, em resposta ao direito de audição prévia, exercido preventivamente pelos Impugnantes, aqui Recorrentes, outros ofícios, com os números 7861, 7862, 7863 e 7864, datados todos de 2009-04-20, através dos quais a Administração notifica os revertidos da informação que recaiu sobre a Exposição apresentada por aqueles, juntando despacho anunciando que se deve proceder à citação dos responsáveis subsidiários, na qual dá razão parcial aos Recorrentes, e aproveita para juntar certidões de dívida. O que, naturalmente, significa que a exposição apresentada pelos Impugnantes, aqui Recorrentes, teve óbvio eco.

XVII - Mesmo na ausência de parecer do superior hierárquico a acompanhar a dita informação, o que muito se estranha, verdade é que, sendo despacho a notificar os contribuintes, a mesma Administração suprimiu aos Impugnantes informação primordial, in casu, a indicação expressa sobre os meios de reacção que os mesmos tinham à sua disposição.

XVIII - Na sequência de tais notificações, o prazo de reacção que impedia sobre os Impugnantes era de 10 dias, isto, para que apresentassem reclamação dirigida ao Tribunal Administrativo e Fiscal do porto, nos termos do disposto nos artigos 276.º e 277.º do CPPT, no prazo a que alude o n.º 1 do artigo 277.º do CPPT.

XIX - Apesar de legalmente obrigada, a Administração Tributária não informou os responsáveis subsidiários, aqui recorrentes, sobre tal, ferindo de nulidade tal acto à luz do n.º 1 do artigo 268.º da CRP, pois que a norma fundamental consagra que “os cidadãos têm o direito de ser informados pela administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas”.

XX - O n.º 3 do artigo 268.º da CRP ainda refere que “Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.”

XXI - Os aqui Recorrentes vieram a ser citados para a reversão, contendo tais citações os parcos elementos identificativos do processo executivo, antecedentemente indicados, sendo certo que, como é sabido, qualquer citação deve incluir, para além da expressa fundamentação dos pressupostos e extensão da reversão, os elementos essenciais das liquidações, incluindo as fundamentações efectuadas nos termos da lei.

XXII - O n.º 4 do artigo 22.º da LGT refere que “As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”, e, por sua vez, o n.º 4 do artigo 23.º da LGT consagra ainda que “A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação”.

XXIII - As citações remetidas aos Recorrentes só contêm a indicação sobre a natureza das liquidações, faltando informação sobre se a dívida deriva de correcções adicionais, oficiosas ou emitidas com base nos elementos declarados pela sociedade devedora, não contendo datas em que ocorreram ou foram notificadas à sociedade falida ou ao senhor Liquidatário Judicial, e com a expressa menção deste se ter pronunciado sobre as mesmas, com os respectivos fundamentos, e se as liquidações foram emitidas com base nos elementos declarados pelo sujeito passivo ou derivam de correcções técnicas efectuadas pela administração tributária ou se derivam da aplicação de métodos indirectos ou indiciários.

XXIV - É manifesto que tais omissões prejudicaram a defesa dos Recorrentes, sendo que a falta desses elementos condicionaram o normal exercício que a lei lhes confere, reclamando ou impugnando as liquidações.

XXV - A tal dificuldade objectiva, somou-se a circunstância de desde o ano de 2002 nenhum dos Recorrentes ter sido gerente da sociedade devedora, a qual veio a ser declarada falida na data de 09/07/2004.

XXVI - Da notificação efectuada pelo Serviço de Finanças - Matosinhos 1, verifica-se que da mesma consta um exclusivo argumento e fundamento da decisão de reverter a execução contra os obrigados subsidiários, nos seguintes termos: “Inexistência de bens penhoráveis em nome do originário devedor (Art. 23 LGT) exercício do cargo de gerente nos períodos referidos no processo (art. 160 CPPT).”

XXVII - Tal menção equívoca, uma vez que não sabemos se inexistem bens ou, outrossim, os mesmos são insuficientes no seio da massa falida da devedora originária, não pode ser tida como a fundamentação que se exigiria para tal acto, uma vez que a administração tributária não se dignou comprovar tal asserção, mormente por recurso a prova documental, a qual inequivocamente atestasse tal pretenso facto.

XXVIII - Desconhecendo os Recorrentes em que declaração de ciência se funda tal facto, desconhecem também, por falta de elementos de prova, se tal corresponde à verdade, e se a deve-

dora principal tem efectiva falta de bens, aliás, o que já havia sido alegado pelos aqui Recorrentes durante a audição prévia.

XXIX - Desconhecem ainda os Recorrentes se a devedora principal tem bens penhoráveis susceptíveis de responderem pelas dívidas, sendo que a administração fiscal refere responsáveis solidários, desconhecendo-se porém quem sejam.

XXX - O n.º 2 do artigo 23.º da LGT refere que “A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício de excussão.”

XXXI - No presente caso, é manifesto que estamos perante obrigações subsidiárias, o que faz determinar que a execução só se torna possível contra os devedores subsidiários, se e quando, estiver efectivamente comprovada a insuficiência dos bens do devedor principal. Facto que não é de presumir, antes de demonstrar e provar.

XXXII - Tal acto não se compadece com meras declarações vagas e abstractas sobre o estado patrimonial do devedor originário, pois que por esse meio e artifício estaria encontrada a forma de fundamentar qualquer acto, por mero efeito declarativo, símile à discorrida pelo legislador na letra da lei e exigida pela mesma como fundamento de reversão, a final, com efeitos perniciosos e assaz malévolos nas mãos de quem quisesse usar dos benefícios de tal disposição.

XXXIII – Por responder, encontram-se, assim, as seguintes questões:

d) Qual é o património da devedora principal?

e) Em que montantes está avaliado?

f) Foram tais bens sujeitos, atempadamente, a penhora pela administração fiscal?

XXXIV - Estamos perante obrigações subsidiárias e não solidárias.

XXXV - A administração Fiscal não fundamentou e comprovou a sua decisão, não explicando se se encontram executidos os bens da devedora originária.

XXXVI - O n.º 2 do artigo 23.º da LGT e o artigo 153.º do CPPT, vão ambos no sentido de que os bens do devedor originário, e eventuais devedores solidários, devem ser previamente executidos à reversão, acontecendo esta, apenas, quando se concluir pela fundada insuficiência, derivada da excussão.

XXXVII - O resultado apurado com essa excussão, deverá ser deduzido ao valor total da execução e apenas esse deve ser o efectivamente revertido para os responsáveis subsidiários. A ser de outra forma, viola-se a disposição legal e o espírito que o legislador postulou ao elaborar a lei, fazendo do responsável subsidiário um garante solidário do devedor originário.

XXXVIII - É isto que a melhor Doutrina professa, mandando que a reversão aconteça apenas quando executido o património do devedor originário, com a venda desses bens, isto de harmonia com o artigo 153.º do CPPT, perante o qual o executado tem legitimidade passiva quando à luz do artigo 18.º da LGT for comprovadamente demonstrado que, para cumprimento total da dívida, a excussão operada antes não logrou atingir esse desiderato.

XXXIX - Tem-se como necessário, em sintonia com o artigo 24.º da LGT, que o responsável subsidiário se tornará apenas responsável pela diferença que for apurada entre o montante global da obrigação exequenda e o resultado do produto da venda de todos os bens executidos do devedor principal, assim se concretizando os princípios que fundam a responsabilidade subsidiária.

XL - Por violação de disposições legais inderrogáveis, o Despacho que ordena a reversão é ilegal, violando o artigo 23.º da LGT.

XLI - Estando violados os mais elementares princípios de direito tributário, in casu, o n.º 2 do artigo 5.º da LGT, ao mandar que a “A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”

XLII - Não foram reunidos os requisitos para ordenar a reversão contra os responsáveis subsidiários, carecendo de fundamento, de facto e de direito, o despacho de reversão, inexistindo qualquer certeza sobre a pretensa insuficiência de bens da devedora principal e dos alegados responsáveis solidários, desconhecendo-se se é necessário e possível limitar a reversão a montantes inferiores aos que foram notificados aos Recorrentes, e se a impreterível excussão prévia se julgou efectuada pela Administração Tributária na vereda que trilhou para ver cumprida a obrigação tributária que, supostamente, se considera incumprida.

XLIII - É manifesto que houve preterição de formalidades legais por parte da administração fiscal, quer para o pleno e cabal exercício do direito de audição prévia, e que se manifestou no despacho que recaiu sobre o direito a exercer sobre os recorrentes, quer na resposta formulada à exposição apresentada pelos recorrentes, mais se verificando uma pungente preterição de formalidades legais decorrentes da arguição da nulidade das citações para a reversão aos Impugnantes.

XLIV - tendo havido preterição de várias formalidades legais, encontra-se violado o disposto na alínea d) do artigo 99.º do CPPT.

XLV - refere o n.º 1 do artigo 198.º do CPC que “Sem prejuízo do disposto no artigo 195.º, é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei”.

XLVI - Assim tendo a administração tributária violado, quanto à nulidade das citações, o artigo 198.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT (relativo à aplicação do direito subsidiário ao procedimento e processo judicial tributário).

XLVII - Veja-se, entre outros, os Doulos Acórdãos proferidos pelo tribunal Central Administrativo do Norte (2.ª Secção) em 29.6.2006 (Processo n.º 00144/06.5BEERG); de 29.6.2006 (Processo n.º 00142/06.9BEERG) e de 29.5.2008 (Processo n.º 00599/07.0BEERG).

XLVIII - Encontra-se ainda violado o disposto na alínea c) do artigo 99.º do CPPT, porquanto o Despacho que ordenou a reversão contra os Recorrentes padece de vício de falta de fundamentação.

XLIX - Tais factos obrigam, assim, à declaração de nulidade de todos os actos praticados pela AT, por violação das alíneas c) e d) do artigo 99.º do CPPT.

L - O presente recurso deve ser julgado procedente e a Sentença ora recorrida ser substituída por outra que aceite a petição Inicial apresentada, e, a final, declare nulos todos os actos tributários praticados, por violação, entre outros, dos artigos 23.º e 5.º da LGT.

Nestes termos, nos melhores de direito, que V.ª Ex.as mui Doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente, e a Sentença ora recorrida ser substituída por outra que aceite a Petição Inicial apresentada, e, a final, declare nulos todos os actos tributários praticados, por violação, entre outros, dos artigos 23.º e 5.º da LGT, assim se fazendo, Habitual, Boa e Sã, JUSTIÇA!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - Por Despacho do Relator de 26 de Março de 2014 (a fls. 147 a 150 dos autos) o Tribunal Central Administrativo Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do recurso e competente para o efeito este Supremo Tribunal Administrativo, para quem os autos foram remetidos precedendo requerimento dos recorrentes nesse sentido (fls. 156 dos autos).

4 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal remeteu para o parecer do Ministério Público no Tribunal Central Administrativo Norte (fls. 159, verso, dos autos), no sentido da improcedência do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 - Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, houve erro na forma de processo, insusceptível de “convolação”, determinante do indeferimento liminar da petição de impugnação deduzida pelos revertidos.

6 - Apreciando.

6.1 Do erro na forma de processo

A decisão recorrida, a fls. 51 a 53 dos autos, indeferiu liminarmente a petição inicial de impugnação apresentada pelos ora recorrentes, por erro na forma do processo, insusceptível de convolação em oposição à execução por intempetividade.

Discordam do decidido os recorrentes, alegando que a impugnação judicial é meio próprio para invocar a *nulidade de todos os actos praticados pela AT, por violação das alíneas c) e d) do artigo 99.º do CPPT* (cfr. conclusões III, XLIV, XLVIII, XLIX e L das suas alegações de recurso), porquanto foram preteridas *formalidades essenciais* na notificação para audiência prévia e nas citações e o despacho de reversão carece da fundamentação legalmente exigida.

Mas sem razão.

Como se disse no Acórdão deste Supremo Tribunal de 30 de Setembro de 2009 (rec. n.º 626/09) *é pacífico na jurisprudência e na doutrina que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT)*. E como aí igualmente se disse, *também não oferece dúvida dispor o responsável subsidiário da faculdade de impugnar a liquidação de imposto, a par da faculdade de se opor à execução, pois que são garantias que a própria lei lhe assegura (cfr. os artigos 22.º, n.º 4 e 23.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária - LGT) e, que se saiba, ninguém legitimamente contesta*.

Sucede, contudo, que os recorrentes não vieram, através da impugnação deduzida, sindicat qual-quer dos actos de liquidação de imposto objecto da execução contra si revertida, antes atacar actos preparatórios do acto de reversão, o próprio acto de reversão da execução e a respectiva citação.

Ora, não é em função do vício do acto sindicado, mas antes do próprio acto sindicado, que se determina qual o meio de defesa processualmente adequado dentre os que a lei assegura ao executado por reversão, e sendo que, no caso dos autos, os actos sindicados não são as liquidações das dívidas

exequendas, tem de concluir-se que a impugnação judicial de que os ora recorrentes lançaram mão não é o meio processualmente idóneo para reagir contra as pretensas ilegalidades cometidas, pois que sendo tais actos praticados no âmbito de processos de execução fiscal, terá de ser sindicado através dos meios de defesa próprios deste processo.

Bem decidiu, pois, o tribunal “a quo” ao julgar verificado erro na forma do processo, e bem assim que a “convolação” da impugnação deduzida em oposição à execução fiscal não é possível, pois que a tal obsta a necessária tempestividade desta para ser conhecida como oposição, atento a que o prazo para dedução tempestiva da oposição é de 30 dias, contados da citação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT, que os recorrentes foram citados em 6 de Maio de 2009 (fls. 36 dos autos) e que a impugnação judicial deu entrada no serviço de Finanças em 4 de Agosto de 2009 (cfr. carimbo a fls. 3 dos autos).

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a decisão recorrida que bem julgou.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.

Assunto:

IVA. Taxa Normal. Taxa Reduzida. “GREEN FEES”.

Sumário:

I — O chamado «green fee» não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.

II — Essa «taxa de utilização do campo» não encontrava amparo na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que sobre a mesma incidia, no ano de 2011, IVA à taxa normal de 23%.

Recurso n.º 744/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF de Loulé) datada de 23 de Abril de 2014, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela Sociedade Hoteleira São Lourenço, Lda. contra as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos de Novembro e Dezembro de 2011 e respectivos juros.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) A questão decidenda é aferir se o acesso ao green integra, ou não, o conceito de espectáculo, prova desportiva, manifestação desportiva ou divertimento público, para aferir qual a taxa de IVA aplicável;

b) Na redacção inicial do Código, a Lista I incluía a verba 2.13 correspondia à então Verba 3.13 da Lista II anexa ao CIVA, que previa a sujeição à taxa reduzida os bilhetes de entradas para espectáculos de ópera, ballet, concerto, teatro, circo, revista, sessões de cinema e bilhetes de entrada para espectáculos e manifestações desportivas;

c) A AT, então DGCI, entendia que tal verba incluía não apenas os bilhetes de ingresso naqueles espectáculos mas igualmente a utilização de instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos (Cfr. Ofício Circulado n.º 30088, de 2006/01/19);

d) Aderindo a este entendimento, o legislador alterou a letra da verba que passou a ter a numeração 2.15 destinando a taxa reduzida a espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos com as excepções ali previstas, não aplicáveis ao caso concreto;

e) Assim, indubitável se torna que, com esta redacção da verba 2.15 à Lista I do CIVA, os “green fees” se encontravam sujeitos à taxa reduzida (então 5%);

f) Acontece que, com o OE para 2011, a verba 2.15 sofreu nova alteração passando a prever a sujeição à taxa reduzida a espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos com as mesmas excepções não aplicáveis *in casu*, vindo a ser revogada na íntegra a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” com a entrada em vigor do OE para 2012;

g) O entendimento da impugnante é que os “green fees” são devidos pela participação numa prova desportiva, porque o golfe é um desporto auto regulado que pressupõe que os praticantes tenham conhecimento das regras específicas e internacionais e capacidade técnica comprovada através de certificado sendo que um jogador não federado não pode ter acesso a um campo de golfe;

h) Esse entendimento que também foi corroborado pelo Mm,º Juiz “a quo” não tem qualquer suporte legal, porquanto,

i) Conforme dispõe o art.º 9º n.º 2 do CC, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso sendo que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3 do citado art.º);

j) A questão que importa sim dirimir é se os “green fees” são pagamentos devidos pela participação em provas desportivas ou pela prática de actividades desportivas, para saber se estamos perante sujeição à taxa reduzida de IVA ou à taxa normal;

k) Das consultas efectuadas através do motor de busca Google e da Wikipédia resulta que o “green fee” é um pagamento devido pela utilização do campo para jogar, ou seja, para praticar golfe e não, como entendeu a ora recorrida, para fazer parte de uma prova desportiva;

l) O facto dos jogadores/clientes dos campos de golfe terem de dominar as regras do jogo e possuírem um certificado específico não conferem à prática do desporto a classificação de prova desportiva;

m) Além disso, existem outros desportos (ex: a equitação, o mergulho, o xadrez, entre outros) que exigem certificados para a sua prática e, quanto ao conhecimento das regras do jogo, é condição *sine qua non* da prática de qualquer desporto seja ele qual for;

n) Na verdade, o que distingue a “prova” ou “manifestação desportiva” da “prática desportiva” é o carácter de competição e a existência de uma entidade terceira que julgue, aprecie ou classifique os competidores e ateste o cumprimento das regras como árbitros, fiscais, juizes ou outros. Provas serão os campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza;

o) Para os efeitos previstos no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24 de Março, consideram-se provas desportivas as manifestações desportivas realizadas total ou parcialmente na via pública com carácter de competição ou classificação entre os participantes, consoante se trate duma prova ou da simples prática desportiva;

p) Assim sendo, os “green fees” são pagamentos devidos pela prática duma actividade desportiva, que é jogar golfe, e como tal face à redacção aplicável aos factos da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, estas prestações de serviços estão sujeitos à taxa normal de IVA;

q) Nem o facto da interpretação da AT ter sido outra no passado com outras redacções da verba ora em análise obriga à manutenção da mesma face às alterações legislativas entretanto ocorridas;

r) O entendimento da AT sobre a interpretação de normas tributárias não é estanque nem imutável no tempo, adequa-se às alterações legislativas ocorridas e, mesmo perante a mesma letra da lei, pode o entendimento ser alterado, salvaguardando-se os efeitos já produzidos quanto aos contribuintes a quem tais interpretações se destinam, mas podendo vir a ser alterados *ex tunc*;

s) As normas comunitárias não tem aplicabilidade directa no ordenamento jurídico português, ou seja, os Estados Membros têm a possibilidade de transposição ou não duma Directiva de IVA, caso o não façam daí não se retira que haja violação do primado do direito comunitário sobre as normas internas do CIVA;

t) A interpretação do pensamento do legislador ao suprimir do texto legal em 2011, a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” tem de ser relevada e conjugada com o próprio conceito de “provas e manifestações desportivas”, para se descortinar se a prática do golfe cabe neste dois últimos conceitos;

u) Aqueles dois conceitos pressupõem a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza e os “green fees” são pagamentos devidos apenas pela prática de actividades desportivas;

v) Segundo a douda sentença recorrida é entendimento da FP que a interpretação correcta da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA (Lei n.º 55-A/2010, 31/12) com a supressão pelo legislador da expressão “prática de actividades físicas e desportivas” é integrar as “provas e manifestações desportivas” apenas às entradas ou bilhetes de ingresso pagos pelos espectadores para tais eventos e já não às quantias pagas pelos praticantes para usufruírem de instalações desportivas;

w) A douda sentença ao decidir, como decidiu, incorreu em erro de julgamento por violação do disposto no art.º 18.º do CIVA e verba 2.15 à Lista I do CIVA e art.º 9º n.º 2 do CC;

Pelo exposto e pelo muito que V. Ex.ªs doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso e conseqüentemente revogada a sentença recorrida, só assim se fará **JUSTIÇA**

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

A- A questão controvertida nos presentes autos prende-se com a questão de saber qual a taxa de IVA aplicável aos *green fees* ou seja, se os mesmos devem ser enquadrados no conceito de «provas e manifestações desportivas», pelo que devem ser tributados, à taxa reduzida de IVA nos termos da Verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA ou, se, se enquadram no conceito de “prática de actividades físicas e desportiva” pelo que, aquela tributação reduzida deve ser corrigida para a taxa normal.

B- Para decisão da situação em concreto, torna-se necessário proceder à interpretação das normas vertidas no Código do IVA, nomeadamente a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

C- A Interpretação de normas jurídicas é uma técnica jurídica cujas regras decorrem do art. 9º do Código Civil e que pretendem fixar o sentido e o alcance da norma.

D- O artigo 11.º da Lei Geral Tributária, estatui que, “*na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais da interpretação e aplicação das leis*”, que “*sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*”.

E- Existem, assim, os seguintes elementos da interpretação: o literal, através do qual se retira o sentido e alcance segundo a letra da lei e os elementos lógicos através dos quais se retira o espírito da lei, o seu sentido normativo dos quais se elencam o elemento Histórico, o elemento Sistemático e o elemento Teleológico.

F- Fazendo uma retrospectiva histórica da aplicação da taxa reduzida de IVA aos *green fees*, verifica-se que desde a entrada em vigor do imposto sobre o Valor Acrescentado, sempre se aplicou a taxa reduzida.

G- Quando o referido imposto entrou em vigor, a verba aplicável aos *green fees* não continha qualquer alusão à «prática de actividades físicas e desportivas» e, no entanto, os mesmos foram sujeitos à liquidação de IVA à taxa reduzida.

H- Em 1985, a lei foi alterada, alargando os tipos de prestações de serviços que seriam tributados à taxa reduzida incluindo na tributação à taxa reduzida as prestações de serviços conexas com manifestações desportivas, espectáculos e outros divertimentos públicos.

I- Posteriormente, em todas as alterações legislativas efetuadas, manteve-se a taxa reduzida nas prestações de serviços relativas a espectáculos e outros divertimentos públicos até 2010, altura em que se manteve a tributação reduzida sobre as prestações relativas às provas e manifestações desportivas, passando as prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas e desportivas a ser tributadas à taxa normal.

J- Entende, assim, a Impugnante que, este deve ser igualmente o entendimento a adoptar perante a redacção da Verba 2.15 em vigor na data da prática dos factos pois, a mesma em nada restringe a sua aplicação a apenas às entradas e bilhetes de ingresso em manifestações e provas desportivas.

K- Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm pelo que importa interpretar o sentido das expressões “prova e manifestações desportivas”.

L- Na legislação portuguesa existe uma definição para prova desportiva sendo que, para os efeitos previstos no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24 de Março, consideram-se provas desportivas as manifestações desportivas com carácter de competição ou classificação entre os participantes.

M- A Lei de Bases da Actividade Desportiva e do Desporto também refere no seu art. 32º as provas desportivas, estipulando que deve ser obrigatoriamente precedida de parecer, a emitir pela respectiva federação desportiva, a realização de provas ou manifestações desportivas, que cumulativamente decorram na via pública ou demais espaços públicos, estejam abertas à participação de praticantes inscritos nas federações desportivas e no âmbito das quais se atribuam prémios, em dinheiro ou em espécie, superiores a montante a fixar na lei.

N- Estabelece ainda o referido preceito normativo que “a federação desportiva competente deve homologar o regulamento da prova ou manifestação desportiva referida no número anterior, a fim de assegurar o respeito pelas regras de protecção da saúde e segurança dos participantes, bem como o cumprimento das regras técnicas da modalidade” e que “as provas ou manifestações desportivas referidas nos números anteriores são inscritas no calendário da federação respectiva.”

O- Ora, a Impugnante é membro da Federação Portuguesa de Golfe, por ser, uma sociedade gestora e/ou exploradora de campo de golfe.

P- Se virmos a definição dada pela Federação Portuguesa de Golfe, “O jogo de Golfe consiste em jogar uma bola com um taco desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada, ou pancadas, sucessivas em conformidade com as Regras.”

Q- O Golfe é um jogo em que há adversários que competem entre si e em que há um resultado final que implica uma classificação, organizada no âmbito de uma federação desportiva pelo que, estão preenchidos todos os pressupostos que o Golfe seja considerado uma prova ou manifestação desportiva.

R- Os *green fees* são pois, a contraprestação devida pela participação numa prova desportiva, em virtude de todas as regras e condicionamentos inerentes ao Golfe nomeadamente, por ser um desporto auto regulado, que pressupõe que os praticantes tenham conhecimento das respectivas regras específicas e internacionais, capacidade técnica comprovada através de certificado específico que os habilite a competir (*Handicap*), não podendo ser dado acesso a um jogador não federado a um campo de golfe.

S- Assim, o desporto Golfe, consubstancia a realização de uma prova ou manifestação desportiva, na sua vertente activa e a taxa reduzida é-lhe aplicável como é igualmente aplicável às provas de qualquer outro desporto.

T- Não merece qualquer reparo a dita sentença recorrida ao decidir que “As *green fees* cobradas pela Impugnante tinham como contraprestação o acesso a um campo de golfe classificado pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de aplicação do Sistema de *Handicap EGA*, isto é, tinha como contraprestação a utilização de uma instalação desportiva para que aí se realizasse uma prova ou manifestação desportiva, pelo que devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA” e julgou procedente a Impugnação Judicial, anulando as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos de Novembro e Dezembro de 2011 (e respectivos juros).

Pelo exposto, não nos merece qualquer reparo a decisão do tribunal *a quo* pelo que, não deve ser dado provimento ao presente recurso, e consequentemente ser confirmada sentença recorrida, por não ter violado qualquer preceito legal e por fazer a correcta interpretação e aplicação da lei.

V.Exas. apreciarão e farão a costumada justiça

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso e consequente revogação da sentença recorrida. Em síntese, o Ministério Público entende que a utilização dos campos de golfe, como contraprestação do “*green fee*”, não se reconduz aos conceitos de provas e manifestações desportivas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 2011, foi elaborada a Ordem de Serviço n.º OI.2011.01888, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, na qual foi determinada a realização de inspecção de âmbito parcial (IVA do exercício de 2011) relativamente ao sujeito passivo A....., LDA - *cfr fls. 71-72 do apenso*.

2. Em Março de 2012, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária relativo à acção inspectiva referida no ponto anterior, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(…)

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado — IVA

III.1.1. Prestações de serviços (*Green Fees*) — IVA em falta resultante de diferença de taxas de IVA Da análise efectuada, verificou-se que no exercício de 2011, o sujeito passivo liquidou IVA à taxa reduzida de 6% relativamente às prestações de serviços respeitantes à prática de golfe (*green fees*).

No entanto, de acordo com a nova redacção da verba 2.15 da lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), dada pelo artigo 103.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado de 2011), e com o entendimento dado pela Direcção de Serviços do IVA através do Ofício-Circulado n.º 30.124, de 14 de Fevereiro de 2011, a partir de 1 de Março de 2011, estes serviços passam a ser tributados à taxa normal de 23%, em vigor no momento em que o imposto se tornou exigível, nos termos da alínea c) do n.1 e n.º 9 do artigo 18.º do Código do IVA.

Assim, tendo o sujeito passivo, nos meses de Março a Dezembro de 2011 liquidado IVA nas prestações de serviço de golfe (*green fees*) à taxa reduzida de 6% e não à taxa normal de 23%, encontra-se em falta o IVA referente à diferença de taxas.

(…)”

— *cfr. fls. 67-76 do apenso.*

3. Na sequência da acção inspectiva, foram emitidas as seguintes liquidações — **actos impugnados**:

- a) Liquidação n.º 2012001712302, relativa ao IVA do período 11.11, no valor de €16.511,71;
- b) Liquidação n.º 2012001712303, relativa ao IVA do período 11.12, no valor de € 9.446,65;
- c) Liquidação n.º 201200002081385, relativa a juros do período 11.11, no valor de €137,52;
- d) Liquidação n.º 201200002081386, relativa a juros do período 11.12, no valor de €46,58.

- cfr. fls. 10-15 dos autos.

4. A....., LDA, explora o campo de golfe «(A..... Golf Course)» sito na, em Loulé —*facto admitido por acordo*.

5. O golfe é um desporto auto regulado através de 34 regras reconhecidas pela Federação Internacional de Golfe e publicadas pela R&A, as quais se dão aqui por integralmente reproduzidas e que, no que ora interessa, têm o seguinte teor:

“(…)

Secção III — Regras do jogo

Regra 1 — O jogo (…)

1-1. Geral

O jogo de Golfe consiste em jogar uma bola com um taco desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras.

Regra 2 — Jogo por Buracos (…)

2-1. Geral

Uma partida consiste num lado jogar contra outro ao longo de uma volta convencional, a menos que algo diferente seja estabelecido pela Comissão Técnica. As partidas por buracos são disputadas buraco a buraco. A não ser que algo diferente esteja estabelecido nas Regras, o lado que meter a bola no buraco em menos pancadas ganha esse buraco.

Em partidas com abono, o resultado líquido mais baixo ganha o buraco.

“(…)

Regra 3 — Jogo por Pancadas (…)

3-1. Geral; Vencedor

Uma competição por pancadas consiste em os competidores completarem cada buraco da volta convencional ou voltas e, para cada volta, entregar um cartão de resultados no qual foram registados os resultados «gross» de cada buraco. Cada competidor está a jogar contra cada um dos outros competidores. O vencedor é o competidor que faz a volta convencional, ou voltas, em menor número de pancadas.

Numa competição com abono, o competidor com o menor resultado líquido na volta convencional, ou voltas, é o vencedor.

“(…)

Regra 6 — O Jogador (…)

6-2. Abono (handicap)

a. Jogo por Buracos

Antes de começar uma partida numa competição com abono, os jogadores devem indicar, aos outros, qual o respectivo abono. Se um jogador começar a partida tendo declarado um abono mais elevado do que aquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas dadas ou recebidas, é desclassificado; caso contrário, o jogador tem de jogar com o abono declarado.

b. Jogo por Pancadas

Em qualquer volta de uma competição com abono, o competidor tem de verificar se o seu abono está registado no cartão de resultados, antes de o entregar à Comissão Técnica. Se nenhum abono estiver registado no cartão de resultados antes de o devolver (Regra 6-6b), ou se o abono registado for superior àquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas recebidas, ele é desclassificado da competição com abono; caso contrário, o resultado será válido.

“(…)”

- cfr. o site da Federação Internacional de Golfe - <http://www.igfgolf.org/about-golf/the-rulesof-golf> - e o site da Federação Portuguesa de Golfe - <http://portal.fpg.pt/web/guest/regrasgolfe/introducao>.

6. Em Portugal, as competições de golfe são organizadas pela Federação Portuguesa de Golfe - UPD, que se encontra filiada na Federação Internacional de Golfe e na Associação Europeia de Golfe - cfr. o site da FIG em <http://www.igfgolf.org/nationalmembers/portuguese-golf-federation> e o site da EGA em <http://www.ega-golf.ch/020000/020131.asp>

7. Em 2011, a Federação Portuguesa de Golfe utilizava o «Sistema de Handicaps EGA» da Associação Europeia de Golfe para efectuar a gestão dos abonos dos golfistas em Portugal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(…)

PARTE 1. INTRODUÇÃO

1. Pressupostos; Finalidades do «Sistema de Handicap EGA»

Responsabilidades da Federação Portuguesa de Golfe (FPG)

1.1 Pressupostos

O Sistema de Handicap EGA é baseado no pressuposto de que cada jogador quer tentar fazer o melhor resultado possível em cada buraco de cada volta que jogue e que registe e comunique o maior número possível de Resultados Válidos.

O sistema só pode ser utilizado por sócios de um Clube Filiado (ver definição 2.1), membros individuais de uma Federação Nacional ou jogadores individuais registados e controlados por uma Federação Nacional, de forma a permitir supervisionar os «handicaps» de golfe na Europa.

(...)

PARTE 2. DEFINIÇÕES (...)

2.1 Clube filiado («Affiliated club»)

Um «Clube Filiado» é um clube de golfe filiado na FPG ou Autoridade Regional ou em qualquer outra organização filiada ou reconhecida pela FPG ou Autoridade Regional como sendo Autoridade de Handicap.

(...)

2.19 Condições de Handicap («Handicap conditions»)

As «Condições de Handicap» são os pré-requisitos necessários para que os Resultados Válidos possam ser usados para efeito de handicap.

As Condições de Handicap aplicam-se apenas quando:

- A volta é jogada num Campo Classificado com um comprimento mínimo de 2.750 metros em 18 buracos, ou de 1.375 metros em 9 buracos;

- O campo jogado está classificado pela FPG, de acordo com o Sistema de Classificação de Campos USGA;

- O comprimento do campo jogado não se afasta mais de 200 metros de distância medida aquando da classificação do campo para 18 buracos, ou de 50 metros para 9 buracos (ver cláusula 10);

- As marcas dos «tees» usadas para designar o Ponto de Partida (Regras de Golfe, Definições) são colocadas nos «tees» de acordo com a cláusula 10.4;

- A volta é jogada de acordo com as Regras de Golfe, tal como aprovadas pelo R&A Rules Limited;

- A modalidade de jogo é Jogo por Pancadas («Stroke Play»), Par (=Bogey) ou «Stableford», desde que as modalidades Par e «Stableford» se joguem sem redução no Handicap de Jogo EGA (=100% x Handicap de Jogo EGA);

- O resultado é registado por um Marcador (ver definição 2.25).

(...)

2.24 Clube de filiação (Home club)

Um «Clube de Filiação» é um Clube Filiado através do qual o jogador é sócio da FPG.

Nota 1: Se o jogador for sócio de mais do que um Clube Filiado num país, ele terá que indicar um deles como o seu Clube de Filiação.

Nota 2: Em circunstâncias excepcionais, se um jogador reside em dois países diferentes durante um período de três ou mais meses consecutivos, ele poderá ter um Clube de Filiação em cada país (Ver Apêndice G, Dedsão 4.3).

2.25 Marcador («Marker»)

Um «Marcador» é um jogador que:

a) tem, ou já teve, um Handicap EGA;

b) um jogador que tem um handicap atribuído por uma autoridade reconhecida pela FPG; ou

c) qualquer outro jogador aprovado pela Comissão de Handicap.

(...)

2.32 Competição Válida («Qualifying Competition»)

Uma «Competição Válida» é qualquer competição onde prevaleçam as Condições de Handicap.

(...)

PARTE 4. GESTÃO DE HANDICAPS (HANDICAPPING)

(...)

12. Direitos e Obrigações da Federação Portuguesa de Golfe A FPG:

12.1 — Tem total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicap EGA em Portugal, sujeita apenas à jurisdição da EGA. (...)

12.4 — Deve determinar o Course Rating e o Slope Rating para todos os Campos de Referência dos Clubes Filiados e todos os outros campos aprovados pela FPG para efeitos de handicap. (...)

12.8 — Tem o direito de, em qualquer altura, obter informações relacionadas com a gestão de handicaps das Autoridades Regionais e dos Clubes Filiados. (...)

12.13 — Deve estabelecer os procedimentos a adoptar para o registo de Resultados Válidos (ver apêndice P, 3.1 e 3.2).

14. Direitos e obrigações do clube filiado

Um clube filiado:

14.1 — *É a Autoridade de Handicap junto de todos os associados que o têm como Clube de Filiação, estando sujeito à jurisdição global da Autoridade Regional (se aplicável) e da FPG.*

(...)

16. *Direito e obrigações do jogador*

O jogador:

16.1 — *Terá um Handicap Exacto atribuído e registado pela sua Autoridade de Handicap. Esse handicap será utilizado em qualquer parte, incluindo noutros Clubes Filiados dos quais o jogador seja associado (ver Apêndice P, 2.1) (...)*

16.6 — *É da sua responsabilidade garantir que TODOS os Resultados Válidos, completos ou não, são entregues à sua Autoridade de Handicap. Se o jogo tiver ocorrido num Clube Filiado que não no seu Clube de Filiação, o jogador é OBRIGADO a participar TODOS os resultados ao seu Clube de Filiação.*

16.7 — *Antes de qualquer competição, o jogador é responsável por garantir que todas as alterações ao seu Handicap Exacto foram devidamente feitas (ver Apêndice P, 3.2) (...)*

16.9 — *Tem que entregar, em cada ano civil, pelo menos quatro (4) Resultados Válidos para que a sua Autoridade de Handicap tenha informação suficiente acerca da sua capacidade de jogo para confirmar ou ajustar o seu Handicap Exacto EGA na revisão anual.*

Nota: Se um jogador não entregar pelo menos quatro (4) Resultados Válidos, incluindo “Não devolvidos”, o seu Handicap EGA não é estatisticamente fiável, podendo não reflectir o seu potencial de jogo e, normalmente, não deve ser aceite para participar em Competições Válidas que exijam Handicap EGA. Pode ser usado para jogar golfe social ou semelhante (ver cláusula 22.4 - 22.7) (ver apêndice P, 3.6 e 6.1k).

APÊNDICE P

OPÇÕES TOMADAS PELA FEDERAÇÃO PORTUGUESA DE GOLFE

De acordo com o disposto no Apêndice K, a Federação Portuguesa de Golfe deliberou fixar para os Clubes Filiados, jogadores filiados e Membros Institucionais o seguinte:

1. *Utilização do Sistema de Handicap EGA*

1.1 *Em Portugal não há Autoridades Regionais, tendo a FPG total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicaps EGA.*

1.2 *A Autoridade de Handicap de um jogador é o seu Clube de Filiação, por delegação da FPG. (...)*

1.3 *O Sistema de Handicaps EGA só pode ser usado por jogadores filiados na FPG, membros de um clube filiado. (...) A FPG não gere directamente os handicaps dos jogadores, excepto em certos casos em que o Clube Filiado tem a Autoridade de Handicap suspensa devido a infracção grave às regras do Sistema de Handicaps EGA e, neste caso, por um período não superior a 90 dias.*

2. *Filiação na FPG*

2.1 *Todos os jogadores membros de um Clube Filiado em Portugal têm que ser filiados na FPG e pagar a Licença de Amador anual. Os jogadores têm que ter um Clube de Filiação numa outra Federação Nacional. O Clube de Filiação é o Clube que regista o jogador na FPG e paga a respectiva Licença de Amador. (...)*

2.2 *Todos os jogadores que paguem a Licença de Amador, independentemente de terem ou não handicap devem ser inseridos no software Datagolf.*

3. *Gestão de handicaps*

3.1 *O registo de todos os Resultados Válidos e Validáveis tem de ser feito utilizando para o efeito o software fornecido pela FPG. (...)*

3.4 *Não pode ser atribuído um handicap exacto EGA, pela Comissão de Handicaps, sem um exame prévio sobre as Regras básicas de Golfe e etiqueta, cabendo essa responsabilidade ao Clube de Filiação ou aos Profissionais de ensino credenciados, a quem o Clube de Filiação delegue essa função. (...)*

- cfr. <http://www.rilhadas.com/imgs/uploads/files/egal.pdf>.

8. O campo de golfe “A..... Golf Course” explorado por A....., LDA, encontra-se classificado pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de determinação do seu grau de dificuldade e consequente aplicação do Sistema de Handicap EGA - cfr. <http://www.datagolf.pt/scoring/asp/course.asp?Ncourse=45>.

9.A....., LDA, encontra-se registada na Federação Portuguesa de Golfe como “membro institucional”, por se tratar de “sociedade gestora e/ou exploradora de campo de golfe” - cfr. <http://portal.fpg.pt/web/guest/sociedades>.

10. As partidas de golfe dependem do pagamento, pelos respectivos participantes, de uma taxa de acesso designada por *green fee - facto admitido por acordo*.

11. Em 2011, A....., LDA, liquidou IVA à taxa reduzida, quanto às *green fees - facto admitido por acordo*.

Nada mais foi dado como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Por razões de simplicidade na identificação da questão, cuja reapreciação vem solicitada pela recorrente, daremos aqui por reproduzido o segmento conclusivo final da sentença recorrida, para se perceber qual a razão da discordância relativamente a essa sentença.

Aí, escreveu-se:

“*Em súmula:*

1 - *O jogo do golfe tem natureza desportiva, desde logo porque se encontra organizado no âmbito de um federação desportiva titular do estatuto de utilidade pública desportiva - a Federação Portuguesa de Golfe - a quem o Estado concedeu poderes públicos e direitos desportivos exclusivos, e impôs deveres relacionados com a promoção, a regulamentação, a direcção e a representação da modalidade.*

2 - *De acordo com a definição das regras do jogo do golfe aprovadas pela entidade Internacional competente, quando uma pessoa se encontra num campo a jogar uma bola com um taco, desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras, jogando por buracos ou por pancadas, com ou sem handicap, tal pessoa encontra-se a jogar golfe e, portanto, a praticar um desporto.*

3 - *Se esta prática estiver enquadrada pelos regulamentos federativos e consequenciar a homologação dos resultados do golfista pela estrutura federativa da Federação Portuguesa de Golfe - UPD, estamos perante uma prova desportiva; no caso contrário, tratar-se-á de mera manifestação desportiva.*

4 - *Na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro, o legislador pretendeu tributar à taxa reduzida as prestações de serviços que tenham como contraprestação (1) a entrada em provas e manifestações desportivas, bem como em espectáculos e outros divertimentos públicos (sujeito passivo de facto - espectador), ou (2) a utilização de instalações desportivas (sujeito passivo de facto - agente desportivo).*

5 - *A Impugnante é membro institucional da Federação Portuguesa de Golfe, por ser, nos termos dos estatutos desta, uma Sociedade gestora e/ou exploradora de campo de golfe, tendo direito a, além do mais, eleger os seus representantes à Assembleia Geral.*

6 - *As green fees cobradas pela Impugnante tinham como contraprestação o acesso a um campo de golfe classificado pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de aplicação do Sistema de Handicap EGA, isto é, tinha como contraprestação a utilização de uma instalação desportiva para que aí se realizasse uma prova ou manifestação desportiva, pelo que devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA.”*

Discorda a Fazenda Pública desta interpretação da lei, alegando para tanto, e em síntese, que apenas os ingressos pagos em manifestações desportivas, tais como a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza (recorde-se que aqui apenas estão em causa os pagamentos feitos pelos próprios jogadores e não pelo público assistente) estariam sujeitos à taxa reduzida, daí se excluindo os “green fees”, uma vez que se tratam de ingressos pagos, devidos apenas pela prática de actividades desportivas.

Vejamos, então.

Tomando como boa, porque assim é, toda a explanação feita na sentença recorrida quanto às características legais e técnicas do campo de Golf da impugnante, bem como a extensa exposição histórica e cronológica da redacção que ao longo do tempo foi sendo dada às normas legais aplicáveis ao caso concreto, temos que saber se na sentença recorrida se decidiu correctamente.

No essencial, o que interessa saber é se, a *Verba 2.15 da Lista I anexo ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro*, admite a interpretação que lhe foi dada na sentença recorrida, ou deve ser interpretada tal como pretende a recorrente.

Na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, dispunha a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA que a taxa de imposto para as prestações de serviços constantes da lista I a ele anexa era de 6%, que não a taxa normal de 23 % prevista na sua alínea c).

Por sua vez, dispunha a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA:

“Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

Exceptuam-se:

a) Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;

b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público, máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo, com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos”.

É comumente aceite que os “green fees” se tratam de taxas de utilização dos “greens” por parte dos jogadores de golfe, nos campos dos quais não sejam sócios ou membros, ou dos campos meramente comerciais, já que nos campos explorados por clubes ou associações de que os jogadores sejam membros a utilização do “green” é um dos direitos do membro, decorrente dessa sua qualidade.

No dizer do TJUE, aqueles “green fees” tratam-se da contrapartida económica pela concessão do *direito de utilizar esse campo de golfe aos visitantes não-membros desse mesmo organismo*, cfr. Acórdão

datado de 19/12/2013, Processo n.º C-495/12, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contra Bridport and West Dorset Golf Club Limited.

Mais esclarece o TJUE que, “*Atendendo a que o acesso ao campo de golfe é necessário para praticar este desporto, a prestação que consiste na concessão do direito de utilizar um campo de golfe está estreitamente relacionada com a prática de desporto na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, independentemente do facto de se saber se a pessoa em questão pratica golfe de forma regular ou organizada, ou tendo em vista participar em competições desportivas.*”.

Deste excerto, já podemos começar a ter uma ideia do tipo de utilização do “*green*” que está intimamente ligado ao dito “*green fee*”.

Conforme se pode também colher do site da Federação Portuguesa de Golf (<http://portal.fpg.pt/web/guest/clubes>), pode-se constatar que são seus filiados, Clubes, Associações e Sociedades -tais como a recorrida-, do conjunto destes membros há alguns que dispõem de “Campo” próprio -tal como a recorrida-, e do conjunto de filiados com “Campo” próprio, só alguns estão habilitados à organização de Torneios – onde não se insere a recorrida.

Além disso, e como se depreende das “Regras de Golfe”, também inseridas na página daquela Federação (<http://portal.fpg.pt/web/guest/regra-7-treino>), na Regra 7, está previsto o treino por contraposição às competições, sendo certo que estas “Regras” estão estabelecidas para a realização de competições entre atletas (profissionais ou amadores), não estando aí expressamente previstas todas as possíveis utilizações do “Campo” de golfe em situações de não competição.

Além disso, por regra, todas as competições de golfe têm um regulamento próprio, onde é estabelecido um número máximo de inscrição de jogadores, o valor a pagar pela inscrição, a modalidade, demais regras e respectiva informação técnica.

Ou seja, daqui se pode concluir, com alguma facilidade, que o chamado “*green fee*” não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.

Na verdade, o conceito de manifestação desportiva, tal como usado pelas Leis Fiscais, na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto, artigo 32º, e no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24/03, artigos 2º e 6º, implica que a manifestação desportiva, quer se destine à competição, quer se destine à divulgação de actividades desportivas, exige uma preparação anterior, uma organização anterior que implica divulgação pública, adequação de espaços, disponibilização de pessoal qualificado para tarefas auxiliares ou de arbitragem, obtenção de licenças, etc... Sendo certo, também, que a expressão “*manifestação desportiva*”, sem carácter de competição, está sempre intimamente ligada a actividade desportiva no espaço público, cfr. os preceitos legais acima referidos.

De resto, o estabelecimento do “*Handicap*” de cada jogador de golfe, que (pode) ocorrer fora de competição, não está intimamente ligado ao pagamento do “*green fee*”, uma vez que cada jogador pode fazer a “*volta*” ao campo para estabelecimento desse “*Handicap*” no âmbito da qualidade de associado de um Clube filiado na FPG (cfr. <http://portal.fpg.pt/web/guest/sistema-de-handicaps-ega>) e no caso de o fazer no campo do clube de que é membro, como já vimos, não carece de pagar o dito “*green fee*”, uma vez que já paga uma quota anual.

Assim, e ao abrigo do disposto nos artigos 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária, as normas em apreço não são susceptíveis de outra interpretação que não seja esta, posto que, as mesmas expressões usadas pelo legislador nos diversos diplomas legais assumem sempre o mesmo sentido, referem-se sempre à mesma realidade material, ao mesmo facto da vida real que pretendem regular e regulamentar.

Deve, assim, proceder o recurso que nos vinha dirigido, sendo que tem como consequência necessária a improcedência da impugnação que havia sido deduzido contra as liquidações em crise.

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;
- julgar improcedente a presente impugnação e, em consequência, absolver a Fazenda Pública do pedido que contra si foi formulado.

Custas em ambas as instâncias pela recorrida.

D.n.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.**Assunto:**

IVA. Taxa Normal. Taxa Reduzida. “GREEN FEE”.

Sumário:

- I — O chamado “green fee” não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.*
- II — Essa “taxa de utilização do campo” não encontrava amparo na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que sobre a mesma incidia, no ano de 2011, IVA à taxa normal de 23%.*

Processo n.º 745/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF de Loulé) datada de 23 de Abril de 2014, que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por A....., SA, contra as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos de Novembro e Dezembro de 2011.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) A questão decidenda é aferir se o acesso ao green integra, ou não, o conceito de espectáculo, prova desportiva, manifestação desportiva ou divertimento público, para aferir qual a taxa de IVA aplicável;

b) Na redacção inicial do CIVA, a Lista I incluía a verba 2.13 correspondia à então Verba 3.13 da Lista II anexa ao CIVA, que previa a sujeição à taxa reduzida os bilhetes de entradas para espectáculos de ópera, ballet, concerto, teatro, circo, revista, sessões de cinema e bilhetes de entrada para espectáculos e manifestações desportivas;

c) A AT, então DGCI, entendia que tal verba incluía não apenas os bilhetes de ingresso naqueles espectáculos mas igualmente a utilização de instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos (Cfr. Ofício Circulado n.º 30088, de 2006/01/19);

d) Aderindo a este entendimento, o legislador alterou a letra da verba que passou a ter a numeração 2.15 destinando a taxa reduzida a espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos com as excepções ali previstas, não aplicáveis ao caso concreto;

e) Assim, indubitável se torna que, com esta redacção da verba 2.15 à Lista I do CIVA, os “green fees” se encontravam sujeitos à taxa reduzida (então 5%);

f) Acontece que, com o OE para 2011, a verba 2.15 sofreu nova alteração passando a prever a sujeição à taxa reduzida a espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos com as mesmas excepções não aplicáveis in casu, vindo a ser revogada na íntegra a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” com a entrada em vigor do OE para 2012;

g) O entendimento da impugnante é que os “green fees” são devidos pela participação numa prova desportiva, porque o golfe é um desporto auto regulado que pressupõe que os praticantes tenham conhecimento das regras específicas e internacionais e capacidade técnica comprovada através de certificado sendo que um jogador não federado não pode ter acesso a um campo de golfe;

h) Esse entendimento que também foi corroborado pelo Mm.º Juiz “a quo” não tem qualquer suporte legal, porquanto,

i) Conforme dispõe o art.º 9º n.º 2 do CC, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso sendo que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3 do citado art.º);

j) A questão que importa sim dirimir é se os “green fees” são pagamentos devidos pela participação em provas desportivas ou pela prática de actividades desportivas, para saber se estamos perante sujeição à taxa reduzida de IVA ou à taxa normal;

k) Das consultas efectuadas através do motor de busca Google e da Wikipédia resulta que o “green fee” é um pagamento devido pela utilização do campo para jogar, ou seja, para praticar golfe e não, como entendeu a ora recorrida, para fazer parte de uma prova desportiva;

l) O facto dos jogadores/clientes dos campos de golfe terem de dominar as regras do jogo e possuírem um certificado específico não conferem à prática do desporto a classificação de prova desportiva;

m) Além disso, existem outros desportos (ex: a equitação, o mergulho, o xadrez, entre outros) que exigem certificados para a sua prática e, quanto ao conhecimento das regras do jogo, é condição sine qua non da prática de qualquer desporto seja ele qual for;

n) Na verdade, o que distingue a “prova” ou “manifestação desportiva” da “prática desportiva” é o carácter de competição e a existência de uma entidade terceira que julgue, aprecie ou classifique os competidores e ateste o cumprimento das regras como árbitros, fiscais, juizes ou outros. Provas serão os campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza;

o) Para os efeitos previstos no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24 de Março, consideram-se provas desportivas as manifestações desportivas realizadas total ou parcialmente na via pública com carácter de competição ou classificação entre os participantes, consoante se trate duma prova ou da simples prática desportiva;

p) Assim sendo, os “green fees” são pagamentos devidos pela prática duma actividade desportiva, que é jogar golfe, e como tal face à redacção aplicável aos factos da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, estas prestações de serviços estão sujeitos à taxa normal de IVA;

q) Nem o facto da interpretação da AT ter sido outra no passado com outras redacções da verba ora em análise obriga à manutenção da mesma face às alterações legislativas entretanto ocorridas;

r) O entendimento da AT sobre a interpretação de normas tributárias não é estanque nem imutável no tempo, adequa-se às alterações legislativas ocorridas e, mesmo perante a mesma letra da lei, pode o entendimento ser alterado, salvaguardando-se os efeitos já produzidos quanto aos contribuintes a quem tais interpretações se destinam, mas podendo vir a ser alterados ex tunc;

s) As normas comunitárias não tem aplicabilidade directa no ordenamento jurídico português, ou seja, os Estados Membros têm a possibilidade de transposição ou não duma Directiva de IVA, caso o não façam daí não se retira que haja violação do primado do direito comunitário sobre as normas internas do CIVA;

t) A interpretação do pensamento do legislador ao suprimir do texto legal em 2011, a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” tem de ser relevada e conjugada com o próprio conceito de “provas e manifestações desportivas”, para se descortinar se a prática do golfe cabe neste dois últimos conceitos;

u) Aqueles dois conceitos pressupõem a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza e os “green fees” são pagamentos devidos apenas pela prática de actividades desportivas;

v) Segundo a douta sentença recorrida é entendimento da FP que a interpretação correcta da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA (Lei n.º 55-A/2010, 31/12) com a supressão pelo legislador da expressão “prática de actividades físicas e desportivas” é integrar as “provas e manifestações desportivas” apenas às entradas ou bilhetes de ingresso pagos pelos espectadores para tais eventos e já não às quantias pagas pelos praticantes para usufruírem de instalações desportivas;

w) Não estamos de acordo com tal afirmação uma vez que o que a Fazenda Pública sustenta é que as prestações de serviços respeitantes à entrada em campos de golfe para a sua utilização por golfistas/jogadores não constituem nem provas, nem manifestações desportivas (por não existir carácter de competição), sendo que o art.º 32º da LBAFD equipara estas duas realidades;

x) Assim, o entendimento da decisão recorrida não encontra acolhimento, salvo melhor e douta opinião, nem na letra da lei aplicável aos factos aqui em apreço, nem no seu espírito, atentas as alterações introduzidas pelo legislador, como muito bem elencou por ordem cronológica o Mm.º Juiz da 1ª Instância;

y) A douta sentença ao decidir, como decidiu, incorreu em erro de julgamento por violação do disposto no art.º 18.º do CIVA e verba 2.15 à Lista I do CIVA e art.º 9º n.º 2 do CC.

Pelo exposto e pelo muito que V. Ex.ªs doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a sentença recorrida, só assim se fará JUSTIÇA

Contra-alegou a recorrida tendo concluído:

1. Resultam, da douta sentença recorrida, provados os seguintes factos:

1.1. A Recorrida explora o campo de golfe «.....»;

1.2. Este campo de golfe encontra-se classificado pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de determinação do seu grau de dificuldade e consequente aplicação do Sistema de Handicap EGA.

1.3. As partidas de golfe dependem do pagamento, pelos respectivos participantes, de uma taxa de acesso designada por green fee.

1.4. No decurso do ano de 2011 a ora Recorrida liquidou o IVA devido pelos “green fees” à taxa de 6%,

1.5. Na sequência de acção inspectiva efectuada pela Autoridade Tributária, a Recorrida foi notificada das seguintes liquidações, emitidas por aquela:

1.5.1. Liquidação n.º 2012 001715756 (inserto no documento n.º 2013 00000231501), relativa ao período 201111, no valor de € 11.329,88 (onze mil, trezentos e vinte e nove euros e oitenta e oito cêntimos),

1.5.2. Liquidação n.º 2012 001715757 (inserto no documento n.º 2013 00000231503), relativa ao período 201112, no valor de € 6.196,01 (seis mil, cento e noventa e seis euros e um cêntimos);

1.5.3. Liquidação dos respectivos juros de mora, relativamente a cada um dos períodos em causa no valor de €148,99 e € 60,43 respectivamente.

1.6. Tais actos tributários consubstanciam as correcções do IVA relativo aos meses de Novembro e Dezembro de 2011.

1.7. O Golfe é um desporto auto-regulado através de trinta e quatro regras reconhecidas pela Federação Internacional de Golfe e publicada pela RA,

1.8. Da concatenação de tais regras resulta que qualquer jogador que se encontra em campo encontra-se a praticar um desporto, seja executando-o por buracos, seja por pancadas.

1.9. As competições de golfe, em Portugal, são exclusivamente organizadas pela Federação Portuguesa de Golfe - UPD, que, em 2011, utilizava o sistema de Handicap EGA para efectuar a gestão de abonos dos golfistas;

1.10. O sistema de handicaps EGA só pode ser utilizado por sócios de um clube afiliado na Federação Nacional;

1.11. As condições de handicap são pre-requisitos necessários para que os resultado válidos possam ser utilizados para efeitos de handicap;

2. A data do facto tributário a recorrida não estava obrigada a liquidar relativamente aos green fees, o IVA à taxa normal de 23%, mas antes à taxa reduzida de 6%, nos termos da verba 2.15 da Lista I, anexa ao Código do IVA, porquanto;

3. O jogo de golfe reveste natureza desportiva, por se encontrar organizado no âmbito de uma federação desportiva com estatuto de utilidade pública desportiva, a que a recorrida se encontra associada através da classificação do seu campo, reunindo, desta feita, condições para a pratica desta modalidade nas suas instalações.

4. A prestação de serviços da recorrida, consistente na disponibilização onerosa de acesso ao campo de golfe, subsume-se ao conceito de prova desportiva ou manifestação desportiva, na perspectiva do praticante.

5. Tal subsunção funda-se nos princípios que subjazem à actividade interpretativa das normas jurídicas, em qualquer das suas vertentes, literal, teleológica, sistemática e histórica. Assim,

6. A primeira alteração ao D.L n.º 394-B/84, de 26/12, introduzida pela Lei 42/85, de 22/08 incluiu na tributação à taxa reduzida as prestações de serviços conexas com manifestações desportivas,

7. A Lei n.º 2/92, de 09/03, restringiu as prestações de serviços conexas com as manifestações desportivas, sendo apenas tributadas à taxa reduzida as prestações não isentas que consistissem em proporcionar a utilização de jogos e acessórios de jogos que fossem reconhecidos como desportivos;

8. A Lei n.º 39-B/94, de 27/12, deu nova redacção à Verba 2.13, restringindo, de novo, as prestações de serviços conexas com as manifestações desportivas, ficando apenas sujeitas a tributação à taxa reduzida as prestações de serviços que consistissem em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos reconhecidos como desportivos.

9. A Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro Em 2007, passou a incluir, ao lado das prestações relativas a manifestações desportivas, as conexas com provas desportivas e à prática de actividades físicas e desportivas.

10. O D.L. 102/2008, de 20/06 apenas procedeu à renumeração da Verba 2.13 para 2.15;

11. A Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 mantendo a tributação reduzida sobre as prestações relativas às provas desportivas, introduziu a tributação normal para as prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas e desportivas.

12. A Directiva Comunitária hoje em vigor - Directiva 2006/112/CE — consubstancia o elemento normativo uniformizador das regras do IVA no “espaço comum europeu”, fixando uma taxa normal não inferior a 15% (artº 97º) e uma taxa reduzida não inferior a 5% (artº 99º).

13. O n.º 1 do artº 98º desta Directiva autoriza a aplicação, pelos Estados Membros de taxas reduzidas, estatuinto-se no seu n.º 2 que “as taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.” Do elenco de bens e serviços, insertos no Anexo III (e como tal passíveis de aplicação da taxa reduzida daquele imposto) encontram-se “as entradas em manifestações desportivas” (nº 13) e a “utilização de instalações desportivas” (nº 14).

14. O princípio comunitário da interpretação conforme, nos termos do qual o direito interno deve ser interpretado e aplicado no sentido mais conforme com o direito comunitário, avaliza igualmente a conclusão que será também à luz destas duas categorias que a norma em apreço deve ser entendida.

15. Por apelo ao elemento sistemático, conclui-se que da análise da Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto (aprovada pela Lei n.º 5/2007, de 16/01) e do Regime Jurídico das Federações Desportivas (aprovado pelo DL 248-B/2008 de 31/12) o reconhecimento de que determinado jogo deve ser regulamentado e institucionalizado através de uma federação desportiva, equivale a reconhecê-lo como modalidade desportiva.

16. Em face do sobredito as liquidações impugnadas, ao considerarem a aplicação, aos green fees praticados pela recorrida, do IVA à taxa normal de 23%, - alicerçando-se no ofício circulado n.º 30.124 de 14 de Fevereiro de 2012, - incorreu em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

Termos em que deve ser negado provimento ao recurso apresentado, mantendo-se, na integra a douta sentença recorrida, assim se fazendo a Costumada JUSTIÇA!

O Ministério Público, notificado pronunciou-se no sentido da incompetência em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso. Para tanto entende o Ministério Público que a conclusão k) das alegações de recurso, contraria o juízo conclusivo fáctico formulado na fundamentação jurídica da decisão, segundo o qual os green fees controvertidos, sujeitos a tributação em IVA, correspondem à contraprestação paga pelos jogadores pela utilização de uma instalação desportiva para a participação em prova ou manifestação desportiva (probatório n.º 9, súmula n.º 5 a fls. 224).

No seguimento do despacho de fls. 297, foram as partes notificadas do parecer do MP, tendo apenas a Autoridade Tributária se pronunciou no sentido de no caso de ser julgada a excepção de incompetência do STA seja ordenada a remessa dos presentes autos para o tribunal competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 12 de Janeiro de 2012, foi elaborada a Ordem de Serviço n.º OI.2012.01873, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, na qual foi determinada a realização de inspecção de âmbito parcial (IVA do exercício de 2011) relativamente ao sujeito passivo A....., SA- cfr. fls. 39 dos autos.

2. No dia 9 de Maio de 2012, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária relativo à acção inspectiva referida no ponto anterior, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(…)

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

No período em análise, o sujeito passivo liquidou o IVA de green fees à taxa reduzida, verba 2.15 da lista I anexa ao Código do IVA (CIVA).

Tendo o Orçamento de Estado para 2011, Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, suprimido à redacção da verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA “... prática de actividades físicas e desportivas...”, e tendo a mesma suscitado algumas dúvidas, a DSIVA veio esclarecer através do Ofício-Circulado n.º 30122 de 07-01-2011 e posteriormente através do Ofício-Circulado n.º 30124 de 14-02-2011 que a referida verba contempla apenas as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos. Portanto, a «prática de actividades físicas e desportivas» passou a estar sujeita à taxa normal de IVA, nos termos da alínea c) do artigo 18.º do CIVA.

Sendo o golfe uma actividade desportiva, consequentemente este passou a ser sujeito à taxa normal de IVA, pelo que o sujeito passivo deveria ter liquidado IVA (green fees e aulas de golfe) à taxa normal, desde 1 de Março de 2011.

(...)”

— cfr. fls. 120-128 dos autos.

3. Na sequência da acção inspectiva, foram emitidas as seguintes liquidações — actos impugnados:

- a) Liquidação n.º 2012.001715756, relativa ao IVA do período 11.11, no valor de € 11.329,88;
- b) Liquidação n.º 2012.001715757, relativa ao IVA do período 11.12, no valor de € 6.196,01;
- c) Liquidação relativa aos juros do período 11.11, no valor de €148,99;
- d) Liquidação relativa aos juros do período 11.12, no valor de € 60,43.

- cfr. fls. 129-132 dos autos.

4. A....., SA, explora o campo de golfe «.....» - facto admitido por acordo.

5. O golfe é um desporto auto regulado através de 34 regras reconhecidas pela Federação Internacional de Golfe e publicadas pela R&A, as quais se dão aqui por integralmente reproduzidas e que, no que ora interessa, têm o seguinte teor:

“(…)”

Secção III — Regras do jogo

Regra 1- O jogo (...)

1-1. Geral

O jogo de Golfe consiste em jogar uma bola comum taco desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras.

(...)

Regra 2 — Jogo por Buracos (...)

2-1. Geral

Uma partida consiste num lado jogar contra outro ao longo de uma volta convencional, a menos que algo diferente seja estabelecido pela Comissão Técnica. As partidas por buracos são disputadas buraco a buraco. A não ser que algo diferente esteja estabelecido nas Regras, o lado que meter a bola no buraco em menos pancadas ganha esse buraco.

Em partidas com abono, o resultado líquido mais baixo ganha o buraco.

(...)

Regra 3 — Jogo por Pancadas (...)

3-1. Geral; Vencedor

Uma competição por pancadas consiste em os competidores completarem cada buraco da volta convencional ou voltas e, para cada volta, entregar um cartão de resultados no qual foram registados os resultados «gross» de cada buraco. Cada competidor está a jogar contra cada um dos outros competidores. O vencedor é o competidor que faz a volta convencional, ou voltas, em menor número de pancadas.

Numa competição com abono, o competidor com o menor resultado líquido na volta convencional, ou voltas, é o vencedor.

(...)

Regra 6 — O Jogador

(...)

6-2. Abono (handicap)

a. Jogo por Buracos

Antes de começar uma partida numa competição com abono, os jogadores devem indicar, uns aos outros, qual o respectivo abono. Se um jogador começar a partida tendo declarado um abono mais elevado do que aquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas dadas ou recebidas, é desclassificado; caso contrário, o jogador tem de jogar com o abono declarado.

b. Jogo por Pancadas

Em qualquer volta de uma competição com abono, o competidor tem de verificar se o seu abono está registado no cartão de resultados, antes de o entregar à Comissão Técnica. Se nenhum abono estiver registado no cartão de resultados antes de o devolver (Regra 6-6b), ou se o abono registado for superior àquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas recebidas, ele é desclassificado da competição com abono; caso contrário, o resultado será válido.

(...)

— cfr. o site da Federação Internacional de Golfe - <http://www.igfgolf.org/about-golf/the-rules-of-golf> - e o site da Federação Portuguesa de Golfe - <http://portal.fpg.pt/web/guest/regrasgolfe/introducao>.

6. Em Portugal, as competições de golfe são organizadas pela Federação Portuguesa de Golfe - UPD, que se encontra filiada na Federação Internacional de Golfe e na Associação Europeia de Golfe — cfr. o site da FIG em <http://www.igfgolf.org/nationalmembers/portuguese-golf-federation> e o site da EGA em <http://www.ega-golf.ch/020000/020131.asp>

7. Em 2011, a Federação Portuguesa de Golfe utilizava o «Sistema de Handicaps EGA» da Associação Europeia de Golfe para efectuar a gestão dos abonos dos golfistas em Portugal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(...)

PARTE 1. INTRODUÇÃO

1. Pressupostos; Finalidades do «Sistema de Handicap EGA» Responsabilidades da Federação Portuguesa de Golfe (FPG)

1.1 Pressupostos

O Sistema de Handicap EGA é baseado no pressuposto de que cada jogador quer tentar fazer o melhor resultado possível em cada buraco de cada volta que jogue e que registe e comunique o maior número possível de Resultados Válidos.

O sistema só pode ser utilizado por sócios de um Clube Filiado (ver definição 2.1), membros individuais de uma Federação Nacional ou jogadores individuais registados e controlados por uma Federação Nacional, de forma a permitir supervisionar os «handicaps de golfe na Europa.

(...)

PARTE 2. DEFINIÇÕES (...)

2.1 Clube filiado («Affiliated club»)

Um «Clube Filiado» é um clube de golfe filiado na FPG ou Autoridade Regional ou em qualquer outra organização filiada ou reconhecida pela FPG ou Autoridade Regional como sendo Autoridade de Handicap.

(...)

2.19 Condições de Handicap («Handicap conditions»)

As «Condições de Handicap» são os pré-requisitos necessários para que os Resultados Válidos possam ser usados para efeito de handicap. As Condições de Handicap aplicam-se apenas quando:

- A volta é jogada num Campo Classificado com um comprimento mínimo de 2.750 metros em 18 buracos, ou de 1.375 metros em 9 buracos;

- O campo jogado está classificado pela FPG, de acordo com o Sistema de Classificação de Campos USGA;

- O comprimento do campo jogado não se afasta mais de 100 metros de distância medida aquando da classificação do campo para 18 buracos, ou de 50 metros para 9 buracos (ver cláusula 10);

- As marcas dos «tees» usadas para designar o Ponto de Partida (Regras de Golfe, Definições) são colocadas nos «tees» de acordo com a cláusula 10.4;

- A volta é jogada de acordo com as Regras de Golfe, tal como aprovadas pelo R&A Rules Limited;

- A modalidade de jogo é Jogo por Pancadas («Stroke Play»), Par (=Bogey) ou «Stableford», desde que as modalidades Par e «Stableford» se joguem sem redução no Handicap de Jogo EGA (= 100% x Handicap de Jogo EGA);

- O resultado é registado por um Marcador (ver definição 2.25).

(...)

2.24 Clube de filiação (Home club)

Um «Clube de Filiação» é um Clube Filiado através do qual o jogador é sócio da FPG.

Nota 1: Se o jogador for sócio de mais do que um Clube Filiado num país, ele terá que indicar um deles como o seu Clube de Filiação.

Nota 2: Em circunstâncias excepcionais, se um jogador reside em dois países diferentes durante um período de três ou mais meses consecutivos, ele poderá ter um Clube de Filiação em cada país (Ver Apêndice G, Decisão 4.3).

2.25 Marcador («Marker»)

Um «Marcador» é um jogador que:

a) tem, ou já teve, um Handicap EGA;

b) um jogador que tem um handicap atribuído por uma autoridade reconhecida pela FPG; ou

c) qualquer outro jogador aprovado pela Comissão de Handicap.

(...)

2.32 Competição Válida («Qualifying Competition»)

Uma «Competição Válida» é qualquer competição onde prevaleçam as Condições de Handicap.

(...)

PARTE 4. GESTÃO DE HANDICAPS (HANDICAPPING)

(...)

12. Direitos e Obrigações da Federação Portuguesa de Golfe A FPG:

12.1 — Tem total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicap EGA em Portugal, sujeita apenas à jurisdição da EGA. (...)

12.4 — Deve determinar o Course Rating e o Slope Rating para todos os Campos de Referência dos Clubes Filiados e todos os outros campos aprovados pela FPG para efeitos de handicap. (...)

12.8 — Tem o direito de, em qualquer altura, obter informações relacionadas com a gestão de handicaps das Autoridades Regionais e dos Clubes Filiados. (...)

12.13 — Deve estabelecer os procedimentos a adoptar para o registo de Resultados Válidos (ver apêndice P, 3.1 e 3.2).

(...)

14. Direitos e obrigações do clube filiado

Um clube filiado:

14.1 — É a Autoridade de Handicap junto de todos os associados que o têm como Clube de Filiação, estando sujeito à jurisdição global da Autoridade Regional (se aplicável) e da FPG.

(...)

16. Direito e obrigações do jogador

O jogador:

16.1 — Terá um Handicap Exacto atribuído e registado pela sua Autoridade de Handicap. Esse handicap será utilizado em qualquer parte, incluindo noutros Clubes Filiados dos quais o jogador seja associado (ver Apêndice P, 2.1) (...)

16.6 — É da sua responsabilidade garantir que TODOS os Resultados Válidos, completos ou não, são entregues à sua Autoridade de Handicap. Se o jogo tiver ocorrido num Clube Filiado que não

no seu Clube de Filiação, o jogador é OBRIGADO a participar TODOS os resultados ao seu Clube de Filiação.

16.7 — Antes de qualquer competição, o jogador é responsável por garantir que todas as alterações ao seu Handicap Exacto foram devidamente feitas (ver Apêndice P, 3.2) (...)

16.9 — Tem que entregar, em cada ano civil, pelo menos quatro (4) Resultados Válidos para que a sua Autoridade de Handicap tenha informação suficiente acerca da sua capacidade de jogo para confirmar ou ajustar o seu Handicap Exacto EGA na revisão anual.

Nota: Se um jogador não entregar pelo menos quatro (4) Resultados Válidos, incluindo “Não devolvidos”, o seu Handicap EGA não é estatisticamente fiável, podendo não reflectir o seu potencial de jogo e, normalmente, não deve ser aceite para participar em Competições Válidas que exijam Handicap EGA. Pode ser usado para jogar golfe social ou semelhante (ver cláusula 22.4 — 22.7) (ver apêndice P, 3.6 e 6.1k).

(...)

APÊNDICE P

OPÇÕES TOMADAS PELA FEDERAÇÃO PORTUGUESA DE GOLFE

De acordo com o disposto no Apêndice K, a Federação Portuguesa de Golfe deliberou fixar para os Clubes Filiados, jogadores filiados e Membros Institucionais o seguinte:

1. Utilização do Sistema de Handicap EGA

1.1 Em Portugal não há Autoridades Regionais, tendo a FPG total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicaps EGA.

1.2 A Autoridade de Handicap de um jogador é o seu Clube de Filiação, por delegação da FPG.

(...)

1.3 O Sistema de Handicaps EGA só pode ser usado por jogadores filiados na FPG, membros de um clube filiado. (...) A FPG não gere directamente os handicaps dos jogadores, excepto em certos casos em que o Clube Filiado tem a Autoridade de Handicap suspensa devido a infracção grave às regras do Sistema de Handicaps EGA e, neste caso, por um período não superior a 90 dias.

2. Filiação na FPG

2.1 Todos os jogadores membros de um Clube Filiado em Portugal têm que ser filiados na FPG e pagar a Licença de Amador anual. Os jogadores têm que ter um Clube de Filiação numa outra Federação Nacional. O Clube de Filiação é o Clube que regista o jogador na FPG e paga a respectiva Licença de Amador. (...)

2.2 Todos os jogadores que paguem a Licença de Amador, independentemente de terem ou não handicap devem ser inseridos no software Datagolf

3. Gestão de handicaps

3.1 O registo de todos os Resultados Válidos e Validáveis tem de ser feito utilizando para o efeito o software fornecido pela FPG. (...)

3.4 Não pode ser atribuído um handicap exacto EGA, pela Comissão de Handicaps, sem um exame prévio sobre as Regras básicas de Golfe e etiqueta, cabendo essa responsabilidade ao Clube de Filiação ou aos Profissionais de ensino credenciados, a quem o Clube de Filiação delegue essa função. (...)

- cfr. <http://www.rilhadas.com/imgs/uploads/files/ega1.pdf>.

8. O campo de golfe “.....” explorado por A....., SA, encontra-se classificado pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de determinação do seu grau de dificuldade e consequente aplicação do Sistema de Handicap EGA — cfr. <http://www.datagolf.pt/scoring/asp/course.asp?ncourse=59>.

9. As partidas de golfe dependem do pagamento, pelos respectivos participantes, de uma taxa de acesso designada por green fee —facto admitido por acordo.

10. Em 2011, A....., SA, liquidou IVA à taxa reduzida, quanto às green fees - facto admitido por acordo.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido e, primeiramente, apreciaremos a excepção da incompetência suscitada pelo Ministério Público.

Refere, no essencial, que a conclusão k) das alegações de recurso, contraria o juízo conclusivo fáctico formulado na fundamentação jurídica da decisão, segundo o qual os green fees controvertidos, sujeitos a tributação em IVA, correspondem à contraprestação paga pelos jogadores pela utilização de uma instalação desportiva para a participação em prova ou manifestação desportiva (probatório n.º 9, súmula n.º 5 a fls. 224).

Lida atentamente a argumentação da recorrente e da recorrida ao longo dos autos, podemos concluir que não se trata propriamente de uma questão de facto, trata-se, antes, da questão fulcral do presente recurso, saber se o “green fee” se destina à utilização do “Campo” de golfe para efeitos de uma prova ou manifestação desportiva, na versão da recorrida, ou na versão da recorrente, se se tratar de uma taxa pela mera utilização do “Campo” de golfe sem que essa utilização esteja inserida numa prova ou manifestação desportiva.

Improcede, assim, esta questão que nos vinha suscitada.

Quanto ao recurso.

Por razões de simplicidade na identificação da questão, cuja reapreciação vem solicitada pela recorrente, daremos aqui por reproduzido o segmento conclusivo final da sentença recorrida, para se perceber qual a razão da discordância relativamente a essa sentença.

Aí, escreveu-se:

“Em súmula:

1 - O jogo do golfe tem natureza desportiva, desde logo porque se encontra organizado no âmbito de um federação desportiva titular do estatuto de utilidade pública desportiva - a Federação Portuguesa de Golfe -, a quem o Estado concedeu poderes públicos e direitos desportivos exclusivos, e impôs deveres relacionados com a promoção, a regulamentação, a direcção e a representação da modalidade.

2 - De acordo com a definição das regras do jogo do golfe aprovadas pela entidade internacional competente, quando uma pessoa se encontra num campo a jogar uma bola com um taco, desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras, jogando por buracos ou por pancadas, com ou sem handicap, tal pessoa encontra-se a jogar golfe e, portanto, a praticar um desporto.

3 - Se esta prática estiver enquadrada pelos regulamentos federativos e consequenciar a homologação dos resultados do golfista pela estrutura federativa da Federação Portuguesa de Golfe, estamos perante uma prova desportiva; no caso contrário, tratar-se-a de mera manifestação desportiva.

4 - Na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro, o legislador pretendeu tributar à taxa reduzida as prestações de serviços que tenham como contraprestação (1) a entrada em provas e manifestações desportivas, bem como em espectáculos e outros divertimentos públicos (sujeito passivo de facto - espectador), ou (2) a utilização de instalações desportivas (sujeito passivo de facto - agente desportivo).

5 - As green fee cobradas pela Impugnante tinham como contraprestação o acesso a um campo de golfe classificado pela FPG para efeitos de aplicação do Sistema de Handicap EGA, isto é, tinha como contraprestação a utilização de uma instalação desportiva para que aí se realizasse uma prova ou manifestação desportiva, pelo que devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA.”

Discorda a Fazenda Pública desta interpretação da lei, alegando para tanto, e em síntese, que apenas os ingressos pagos em manifestações desportivas, tais como a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza (recorde-se que aqui apenas estão em causa os pagamentos feitos pelos próprios jogadores e não pelo público assistente) estariam sujeitos à taxa reduzida, daí se excluindo os “green fees”, uma vez que se tratam de ingressos pagos, devidos apenas pela prática de actividades desportivas.

Vejamos, então.

Tomando como boa, porque assim é, toda a explanação feita na sentença recorrida quanto às características legais e técnicas do campo de Golf da impugnante, bem como a extensa exposição histórica e cronológica da redacção que ao longo do tempo foi sendo dada às normas legais aplicáveis ao caso concreto, temos que saber se na sentença recorrida se decidiu correctamente.

No essencial, o que interessa saber é se, a Verba 2.15 da Lista I anexo ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro, admite a interpretação que lhe foi dada na sentença recorrida, ou deve ser interpretada tal como pretende a recorrente.

Na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, dispunha a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA que a taxa de imposto para as prestações de serviços constantes da lista I a ele anexa era de 6%, que não a taxa normal de 23% prevista na sua alínea c).

Por sua vez, dispunha a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA:

“Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

Exceptuam-se:

a) Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;

b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público, máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo, com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos”.

É comumente aceite que os “green fees” se tratam de taxas de utilização dos “greens” por parte dos jogadores de golfe, nos campos dos quais não sejam sócios ou membros, ou dos campos meramente comerciais, já que nos campos explorados por clubes ou associações de que os jogadores sejam membros a utilização do “green” é um dos direitos do membro, decorrente dessa sua qualidade.

No dizer do TJUE, aqueles “green fees” tratam-se da contrapartida económica pela concessão do direito de utilizar esse campo de golfe aos visitantes não-membros desse mesmo organismo, cfr. Acórdão datado de 19/12/2013, Processo n.º C-495/12, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs contra Bridport and West Dorset Golf Club Limited.

Mais esclarece o TJUE que, “Atendendo a que o acesso ao campo de golfe é necessário para praticar este desporto, a prestação que consiste na concessão do direito de utilizar um campo de golfe está estreitamente relacionada com a prática de desporto na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, independentemente do facto de se saber se a pessoa em questão pratica golfe de forma regular ou organizada, ou tendo em vista participar em competições desportivas.”

Deste excerto, já podemos começar a ter uma ideia do tipo de utilização do “green” que está intimamente ligado ao dito “green fee”.

Conforme se pode também colher do site da Federação Portuguesa de Golf (<http://portal.fpg.pt/web/guest/clubes>), pode-se constatar que são seus filiados, Clubes, Associações e Sociedades -tais como a recorrida-, do conjunto destes membros há alguns que dispõem de “Campo” próprio -tal como a recorrida-, e do conjunto de filiados com “Campo” próprio, só alguns estão habilitados à organização de Torneios – onde não se insere a recorrida.

Além disso, e como se depreende das “Regras de Golfe”, também inseridas na página daquela Federação (<http://portal.fpg.pt/web/guest/regra-7-treino>), na Regra 7, está previsto o treino por contraposição às competições, sendo certo que estas “Regras” estão estabelecidas para a realização de competições entre atletas (profissionais ou amadores), não estando aí expressamente previstas todas as possíveis utilizações do “Campo” de golfe em situações de não competição.

Além disso, por regra, todas as competições de golfe têm um regulamento próprio, onde é estabelecido um número máximo de inscrição de jogadores, o valor a pagar pela inscrição, a modalidade, demais regras e respectiva informação técnica.

Ou seja, daqui se pode concluir, com alguma facilidade, que o chamado “green fee” não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.

Na verdade, o conceito de manifestação desportiva, tal como usado pelas Leis Fiscais, na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto, artigo 32º, e no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24/03, artigos 2º e 6º, implica que a manifestação desportiva, quer se destine à competição, quer se destine à divulgação de actividades desportivas, exige uma preparação anterior, uma organização anterior que implica divulgação pública, adequação de espaços, disponibilização de pessoal qualificado para tarefas auxiliares ou de arbitragem, obtenção de licenças, etc... Sendo certo, também, que a expressão “manifestação desportiva”, sem carácter de competição, está sempre intimamente ligada a actividade desportiva no espaço público, cfr. os preceitos legais acima referidos.

De resto, o estabelecimento do “Handicap” de cada jogador de golfe, que (pode) ocorre(r) fora de competição, não está intimamente ligado ao pagamento do “green fee”, uma vez que cada jogador pode fazer a “volta” ao campo para estabelecimento desse “Handicap” no âmbito da qualidade de associado de um Clube filiado na FPG (cfr. <http://portal.fpg.pt/web/guest/sistema-de-handicaps-ega>) e no caso de o fazer no campo do clube de que é membro, como já vimos, não carece de pagar o dito “green fee”, uma vez que já paga uma quota anual.

Assim, e ao abrigo do disposto nos artigos 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária, as normas em apreço não são susceptíveis de outra interpretação que não seja esta, posto que, as mesmas expressões usadas pelo legislador nos diversos diplomas legais assumem sempre o mesmo sentido, referem-se sempre à mesma realidade material, ao mesmo facto da vida real que pretendem regular e regulamentar.

Deve, assim, proceder o recurso que nos vinha dirigido, sendo que tem como consequência necessária a improcedência da impugnação que havia sido deduzido contra as liquidações em crise.

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;
- julgar improcedente a presente impugnação e, em consequência, absolver a Fazenda Pública do pedido que contra si foi formulado.

Custas em ambas as instâncias pela recorrida.

D.n.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.**Assunto:**

IVA. Taxa Normal. Taxa Reduzida. “GREEN FEES”.

Sumário:

- I — O chamado “green fee” não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.*
- II — Essa “taxa de utilização do campo” não encontrava amparo na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que sobre a mesma incidia, no ano de 2011, IVA à taxa normal de 23%.*

Processo n.º 797/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF de Loulé) datada de 23 de Abril de 2014, que julgou procedente a impugnação judicial que A....., SA havia deduzido contra as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos de Março a Dezembro de 2011, e respectivos juros.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) A questão decidenda é aferir se o acesso ao green integra, ou não, o conceito de espectáculo, prova desportiva, manifestação desportiva ou divertimento público, para aferir qual a taxa de IVA aplicável;

b) Na redacção inicial do CIVA, a Lista I incluía a verba 2.13 que previa a sujeição à taxa reduzida os bilhetes de entradas para espectáculos de ópera, ballet, concerto, teatro, circo, revista, sessões de cinema e bilhetes de entrada para espectáculos e manifestações desportivas;

c) A AT, então DGCI, entendia que tal verba incluía não apenas os bilhetes de ingresso naqueles espectáculos mas igualmente a utilização de instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos (Cfr. Ofício Circularizado n.º 30088, de 2006/01/19);

d) Aderindo a este entendimento, o legislador alterou a letra da verba que passou a ter a numeração 2.15 destinando a taxa reduzida a espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos com as excepções ali previstas, não aplicáveis ao caso concreto;

e) Assim, indubitável se torna que, com esta redacção da verba 2.15 à Lista I do CIVA, os “green fees” se encontravam sujeitos à taxa reduzida (então 5%);

f) Acontece que, com o OE para 2011, a verba 2.15 sofreu nova alteração passando a prever a sujeição à taxa reduzida a espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos com as mesmas excepções não aplicáveis *in casu*, vindo a ser revogada na íntegra a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” com a entrada em vigor do OE para 2012;

g) O entendimento da impugnante é que os “green fees” são devidos pela participação numa prova desportiva, porque o golfe é um desporto auto regulado que pressupõe que os praticantes tenham conhecimento das regras específicas e internacionais e capacidade técnica comprovada através de certificado sendo que um jogador não federado não pode ter acesso a um campo de golfe;

h) Esse entendimento que também foi corroborado pelo Mm.º Juiz “a quo” não tem qualquer suporte legal, porquanto,

i) Conforme dispõe o art.º 9º n.º 2 do CC, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso sendo que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3 do citado art.º);

j) A questão que importa sim dirimir é se os “green fees” são pagamentos devidos pela participação em provas desportivas ou pela prática de actividades desportivas, para saber se estamos perante sujeição à taxa reduzida de IVA ou à taxa normal;

k) Das consultas efectuadas através do motor de busca Google e da Wikipédia resulta que o “green fee” é um pagamento devido pela utilização do campo para jogar, ou seja, para praticar golfe e não, como entendeu a ora recorrida, para fazer parte de uma prova desportiva;

l) O facto dos jogadores/clientes dos campos de golfe terem de dominar as regras do jogo e possuírem um certificado específico não conferem à prática do desporto a classificação de prova desportiva;

m) Além disso, existem outros desportos (ex: a equitação, o mergulho, o xadrez, entre outros) que exigem certificados para a sua prática e, quanto ao conhecimento das regras do jogo, é condição *sine qua non* da prática de qualquer desporto seja ele qual for;

n) Na verdade, o que distingue a “prova” ou “manifestação desportiva” da “prática desportiva” é o carácter de competição e a existência de uma entidade terceira que julgue, aprecie ou classifique os competidores e ateste o cumprimento das regras como árbitros, fiscais, juizes ou outros. Provas serão os campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza;

o) Para os efeitos previstos no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24 de Março, consideram-se provas desportivas as manifestações desportivas realizadas total ou parcialmente na via pública com carácter de competição ou classificação entre os participantes, consoante se trate duma prova ou da simples prática desportiva;

p) Assim sendo, os “green fees” são pagamentos devidos pela prática duma actividade desportiva, que é jogar golfe, e como tal face à redacção aplicável aos factos da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, estas prestações de serviços estão sujeitos à taxa normal de IVA;

q) Nem o facto da interpretação da AT ter sido outra no passado com outras redacções da verba ora em análise obriga à manutenção da mesma face às alterações legislativas entretanto ocorridas;

r) O entendimento da AT sobre a interpretação de normas tributárias não é estanque nem imutável no tempo, adequa-se às alterações legislativas ocorridas e, mesmo perante a mesma letra da lei, pode o entendimento ser alterado, salvaguardando-se os efeitos já produzidos quanto aos contribuintes a quem tais interpretações se destinam, mas podendo vir a ser alterados *ex tunc*;

s) As normas comunitárias não tem aplicabilidade directa no ordenamento jurídico português, ou seja, os Estados Membros têm a possibilidade de transposição ou não duma Directiva de IVA, caso o não façam daí não se retira que haja violação do primado do direito comunitário sobre as normas internas do CIVA;

t) A interpretação do pensamento do legislador ao suprimir do texto legal em 2011, a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” tem de ser relevada e conjugada com o próprio conceito de “provas e manifestações desportivas”, para se descortinar se a prática do golfe cabe neste dois últimos conceitos;

u) Aqueles dois conceitos pressupõem a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza e os “green fees” são pagamentos devidos apenas pela prática de actividades desportivas;

v) Segundo a douta sentença recorrida é entendimento da FP que a interpretação correcta da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA (Lei n.º 55-A/2010, 31/12) com a supressão pelo legislador da expressão “prática de actividades físicas e desportivas” é integrar as “provas e manifestações desportivas” apenas às entradas ou bilhetes de ingresso pagos pelos espectadores para tais eventos e já não às quantias pagas pelos praticantes para usufruírem de instalações desportivas;

w) Tal não corresponde à verdade, uma vez que o que a Fazenda Pública sustenta é que as prestações de serviços respeitantes à entrada em campos de golfe para a sua utilização por golfistas/jogadores não constituem nem provas, nem manifestações desportivas (por não existir carácter de competição) sendo que o art.º 32º da LBAFD equipara estas duas realidades.

x) A douta sentença ao decidir, como decidiu, incorreu em erro de julgamento por violação do disposto no art.º 18.º do CIVA e verba 2.15 à Lista I do CIVA e art.º 9º n.º 2 do CC.

Pelo exposto e pelo muito que V. Ex.ªs doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a sentença recorrida, só assim se fará **JUSTIÇA**

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

A. Bem andou o Tribunal *a quo* ao julgar que não se encontravam verificados os pressupostos de facto e de direito dos actos de liquidação adicional de IVA impugnados pela Recorrida, por se ter de concluir que os *green fees* representam a contrapartida pelo acesso a «provas ou manifestações desportivas» e que, por isso, estavam, em 2011, incluídos na Verba 2.15 da Lista anexa ao Código do IVA e sujeitos à taxa reduzida deste imposto e não à taxa normal, como sustenta a Fazenda Pública.

B. Nesta medida, foi com base na melhor interpretação das disposições legais em apreço, e em face dos factos dados como provados, que o Tribunal *a quo* determinou a anulação das liquidações

oficiosas adicionais de IVA e de juros compensatórios, por estas serem ilegais por violação do disposto nos artigos 18.º e Verba 2.15 da Lista anexa ao Código do IVA, decisão que terá de ser mantida.

C. O presente recurso foi apresentado pela Fazenda Pública por esta parecer não se conformar com a decisão *a quo*, contudo, analisando as alegações juntas aos Autos pela mesma, constata-se que a Fazenda Pública não apresenta, efectivamente, quaisquer argumentos susceptíveis de pôr em causa a fundamentação e as conclusões plasmadas na sentença recorrida.

D. Ademais, no presente recurso, a Fazenda Pública não questiona qualquer dos factos considerados provados pelo Tribunal *a quo*, pelo que terão ser estes e não outros a sustentar qualquer decisão a emitir neste recurso.

E. Em suma, o recurso apresentado pela Fazenda Pública não logra pôr em causa a decisão emitida pelo Tribunal *a quo*, acabando apenas por insistir — dir-se-ia por teimosia e com a motivação de arrecadação de receita — nas liquidações de imposto em crise, razão pela qual o recurso se encontra, manifestamente, fadado ao insucesso.

F. Primeiramente, apesar de a Fazenda Pública o pretender ignorar, cumpre salientar que a versão da Verba da Lista anexa ao Código do IVA em crise que foi aprovada em 1984 (ao tempo Verba 3.13), e que determinava a aplicação da taxa reduzida do IVA, designadamente, aos «bilhetes de entradas em espectáculos ou manifestações desportivas», nunca chegou a vigorar, tendo a mesma sido alterada antes da entrada em vigor do Código do IVA em 1986, mediante a Lei n.º 42/85, de 22 de Agosto, passando aquela a ter a redacção que se manteve até 2012 e que determinava que os «Espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos» se encontravam sujeitos à taxa reduzida do IVA.

G. Assim, justamente como refere o Tribunal *a quo*, se o legislador, logo em 1985, decidiu que a taxa reduzida do IVA não se deveria cingir aos «bilhetes de entrada em espectáculos ou manifestações desportivas», tendo eliminado a referência a «bilhetes de entrada» sem que nunca tenha, de novo, voltado a consagrar a mesma, então fica clara a sua intenção de alargar a aplicação da taxa reduzida do IVA para lá dos «bilhetes de entrada».

H. Ou seja, a alteração de 1985 reflecte, nitidamente, uma opção pelo recurso a um conceito indeterminado que permitisse a inclusão de diferentes realidades «desportivas», procurando, com isso, captar tanto os «bilhetes de entradas» (presença passiva nos eventos desportivos), como «as entradas com a prática desportiva em provas e manifestações desportivas» (cobrindo, deste modo, uma intervenção desportiva activa).

I. Perante esta realidade, desde 1986 e até 2011, os operadores do Golfe e a própria Administração fiscal entenderam incluir os *green fees* o jogo do Golfe, na redacção «[e]spectáculos, provas e manifestações desportivas» (cit.) — *cfr.* neste sentido o **doc. n.º 11** em anexo à p.i. e os depoimentos das testemunhas.

J. Posto isto, resulta evidente que sempre se interpretou a Verba da Lista anexa ao Código do IVA em causa de modo a abranger quer o lado passivo, quer o lado activo das «manifestações e provas desportivas», incluindo, desta feita o acesso ao jogo de Golfe mediante o pagamento do *green fee*.

K. Em 2011, não foi concretizada qualquer alteração à dita Verba que pudesse permitir afastar este entendimento, uma vez que a previsão ao abrigo da qual os *green fees* foram, desde 1986, sujeitos à taxa reduzida, a saber «Espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos» vigorou sempre desde 1986 e até ao termo do ano de 2011, sendo que, como foi já largamente referido, entre 2008 e 2011 passou mesmo a encontrar-se expressa a inclusão das «provas desportivas».

L. Desta sorte, desde logo, as alegações da Fazenda Pública no sentido de que apenas em 2006, com a aprovação de um Ofício-circulado, e, em 2007, com a *alteração do Código do IVA para acompanhar o entendimento plasmado naquele Ofício-circulado*, teriam passado os *green fees* a beneficiar daquela taxa reduzida, mostram-se **absolutamente falsas** face ao que se acabou de referir e ante o conteúdo da sentença recorrida, levando a Recorrida a questionar até se a Fazenda Pública age de boa-fé no âmbito do presente processo.

M. É que, sempre a Administração fiscal, por mais de 20 anos, reconheceu e corroborou que aos *green fees* era aplicável taxa reduzida do IVA, em entendimentos que divulgou, e nas variadíssimas inspecções aos operadores do IVA que realizou, tendo-o feito com base na redacção da relevante Verba que sustentava a incidência de IVA à taxa reduzida sobre os «espectáculos e manifestações desportivas», sem que fosse feita qualquer menção aos «bilhetes» ou às «entradas» — *cfr.* **doc. n.º 8** em anexo à p.i. e depoimentos produzidos nos Autos.

N. O Ofício-circulado de 2006 a que a Fazenda Pública faz referência nada tem a ver com os *green fees* que sempre, desde 1986, se encontraram sujeitos à taxa reduzida do IVA, o que resultava já da melhor interpretação da Verba da Tabela anexa ao Código do IVA em causa feita desde aquela data, considerando, designadamente, as características do jogo do Golfe alegadas pela Recorrida e reconhecidas na sentença recorrida.

O. O Tribunal *a quo* considerou expressamente ter ficado provado, até por acordo das partes, que aos *green fees* por mais de 20 anos, desde 1986, que se aplicou a taxa reduzida do IVA — *cfr.* sentença,

a *fls.* 470 dos Autos — sendo que, como vimos acima, a Fazenda Pública não questiona no presente recurso qualquer dos factos considerados provados pelo Tribunal *a quo*.

P. O Ofício-circulado n.º 30124, de 14 de Fevereiro de 2011, invocado pela Administração fiscal ao longo do presente processo, não só não tem carácter vinculativo e não contém qualquer interpretação autêntica da Lei (o que ademais seria inconstitucional), como também sufraga entendimento que não tem qualquer reflexo na letra da Verba *sub judice*, justamente como é reconhecido pelo Tribunal *a quo* que, nomeadamente, esclarece que aquele Ofício não atende a que a tributação reduzida da utilização de instalações desportivas no âmbito da arquitectura institucional federativa já resultava da apontada interpretação conforme com a Directiva IVA; e desconsidera que a nova menção à prática de actividades físicas e desportivas tem a sua génese na dicotomia presente na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto aprovada no mesmo ano de 2007» (cit.).

Q. Entendimento diverso, ou seja, no sentido de que, com base no Ofício-circulado n.º 30124, de 14 de Fevereiro de 2011, se teria de aplicar aos *green fees* a taxa normal do IVA **implicaria** a imposição de uma verdadeira reviravolta na interpretação e aplicação da relevante Verba da Lista anexa ao Código do IVA, pelo que estaríamos face a uma violação intolerável do princípio constitucional da confiança, insito no princípio do Estado de Direito, do princípio constitucional da justiça e do princípio constitucional da boa fé (v. artigos 2.º e 266.º da CRP), pois,

R. Em concreto, a Verba 2.15 interpretada de acordo com o Ofício-circulado n.º 30124, de 14 de Fevereiro de 2011 no sentido de que apenas às «entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos», excluindo-se os *green fees*, se aplicaria a taxa reduzida do IVA é manifestamente inconstitucional, violando os princípios da confiança, da justiça e da boa fé, tal como estes se encontram constitucionalmente consagrados (v. artigos 2.º e 266.º da CRP), inconstitucionalidade arguida na p.i.

S. Ademais, se a Lei não distingue ou restringe às «entradas ou bilhetes de ingresso», nem limita a citada Verba 2.15 ao «visionamento» de provas ou manifestações, não pode a Administração fiscal, mediante um mero Ofício-circulado obter a introdução dessa artificial distinção, sob pena, não só de violação da própria Verba em causa, tal como acima já referido, como também de princípios fundamentais do Estado de Direito Democrático, como o princípio da hierarquia das fontes, o princípio da tipicidade das leis, o princípio da legalidade.

T. Desta feita, a Verba 2.15 interpretada de acordo com o Ofício-circulado n.º 30124, de 14 de Fevereiro de 2011 no sentido de que apenas às «entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos» se aplica a taxa reduzida do IVA é manifestamente inconstitucional, violando o princípio da hierarquia das fontes, o princípio da tipicidade das leis, o princípio da legalidade, tal como estes se encontram plasmados no artigo 103.º e 112.º da CRP, inconstitucionalidade também invocada na p.i.

U. Pelo que, também por violação da Lei Constitucional, ainda que não tivesse o Tribunal *a quo* decidido como decidiu, sempre deviam os actos em crise ser anulados, ainda que o Tribunal *a quo* não tivesse decidido como decidiu.

V. Com recurso a pesquisa no *Google* e na *Wikipédia*, a Fazenda Pública sustenta que os *green fees* consubstanciam a contraprestação pela utilização do campo (*green*) para praticar Golfe.

W. Simplesmente, nada do que a Fazenda Pública sustenta neste âmbito, nem tão-pouco as suas irrelevantes e mesmo inadmissíveis citações das referidas fontes, logram afastar as conclusões alcançadas pelo Tribunal *a quo* no que concerne ao jogo do Golfe, designadamente quanto à sua natureza desportiva, nos termos plasmados pelo mesmo Tribunal.

X. Efectivamente, sobre a «Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto» ou sobre o «Regime Jurídico das Federações Desportivas», ambos compreensivamente, analisados pelo Tribunal *a quo* a Fazenda Pública nada diz, e nada contesta; sobre as características vertentes dos documentos juntos aos Autos pela Recorrida e daqueles que foram mencionados pelo Tribunal *a quo*, como sejam as regras internacionalmente aprovadas para o jogo de Golfe, ou aquelas constantes dos regulamentos da Federação Portuguesa de Golfe, a Fazenda Pública, de novo, nada diz; e quanto ao *handicap*, às regras ao mesmo aplicáveis, ou à natureza federada do jogo do Golfe e à necessidade de reportar os resultados para efeitos de avaliação dos participantes, o silêncio da Fazenda Pública é total.

Y. Sem qualquer base legal, a Fazenda Pública afirma, de modo puramente conclusivo, que o que distingue a «prova» da prática desportiva é o facto de a primeira implicar a existência de competição, de uma entidade que classifique os competidores conforme os resultados e vele pelo cumprimento das regras.

Z. Simplesmente, caso a Fazenda Pública tivesse lido atentamente os factos que resultam provados na sentença recorrida, teria, de imediato, constatado que aquelas são, justamente, algumas das características do jogo de Golfe em *green*, o qual constituiu a contrapartida dos *green fees* em crise.

AA. Verdadeiramente, resulta demonstrado ao longo do processo que o Golfe é um desporto auto regulado, com regras específicas de natureza supranacional e de aplicação quase universal.

BB. De acordo com aquelas regras, o acesso a um campo de Golfe para jogar só é permitido a pessoas que sejam federadas e que demonstrem ter um certificado específico que as habilite a competir: o certificado de *handicap* — *cfr. doc. n.º 9* em anexo à p.i. e depoimento da testemunha B.....

CC. Precisamente por ser obrigatória a inscrição na Federação Portuguesa de Golfe e a obtenção e manutenção de *handicap* para ter acesso à generalidade dos campos de Golfe, e considerando o modo de o obter, podemos concluir que, mesmo no caso de jogos de Golfe que são realizados individualmente, ou seja, em que não há uma concorrência directa entre vários jogadores, o jogador individual está sempre em competição, neste caso «contra o próprio campo».

DD. Ademais, ficou demonstrado nos presentes Autos que em Portugal as competições de golfe são organizadas pela Federação Portuguesa de Golfe, a qual tem o estatuto de pessoa colectiva de utilidade pública, encontra-se filiada na Federação Internacional de Golfe e na Associação Europeia de Golfe;

EE. Sendo que, simultaneamente, dúvidas não subsistem de que a Recorrida explora dois campos de Golfe classificados pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de determinação do seu grau de dificuldade e consequente aplicação do Sistema de Handicap EGA, é membro institucional da Federação Portuguesa de Golfe e encontra-se registada como ‘Organizadora de Torneios’ e ‘Sociedade Gestora e/ou Exploradora de Campo de Golfe».

FF. A esta luz, é reconhecendo-se os aspectos particulares do jogo do Golfe acabados de enunciar, que o Tribunal *a quo* concluiu — e bem — que jogo de Golfe tem natureza desportiva, designadamente, por se encontrar organizado no âmbito de uma federação desportiva titular do estatuto de utilidade pública desportiva, nos apontados termos, organização na qual a Recorrida se insere, reunindo, assim, as condições para a prática do jogo do Golfe nas suas instalações — os *greens* que explora.

GG. Assim, e ainda de acordo com a definição das regras do jogo de Golfe acima referenciadas, quando uma pessoa se encontra num campo de golfe a jogar uma bola com um taco, desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras do golfe, tal pessoa encontra-se a praticar um desporto — o jogo do Golfe, sendo que se esta prática estiver enquadrada pelos regulamentos federativos e ter como consequência a homologação dos resultados do golfista pela estrutura federativa da Federação Portuguesa de Golfe UPD, estamos perante uma prova desportiva; no caso contrário, tratar-se-á de mera manifestação desportiva.

HH. Posto isto, tendo em conta a referência à significância das palavras empregues na Verba 2.15, interpretadas tendo em conta o seu significado no âmbito da legislação desportiva («Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto» e o «Regime Jurídico das Federações Desportivas») podemos entender que o Golfe, *i.e.*, o jogo de Golfe quando realizado em campo próprio (o *green*), pelo qual se paga uma *green fee*, consubstancia a realização de «prova ou manifestação desportivas», e, desta sorte, o *green fee* esteve sujeito em 2011 à taxa reduzida do IVA ao abrigo da Verba 2.15 da Lista anexa ao Código do IVA.

II. Quanto a estes factos e a estas conclusões, nada refere a Fazenda Pública — pelo que esta contesta a decisão *a quo* sem que seja capaz de apresentar quaisquer argumentos em sentido contrário.

JJ. Ao contrário do que parece querer veicular a Fazenda Pública, o Tribunal *a quo* não invocou o efeito directo das Directivas emitidas pela União Europeia em matéria de IVA. Todavia, constatando-se que o IVA é um imposto de matriz comunitária, o disposto naquelas Directivas, transpostas para o ordenamento jurídico português, funcionará, naturalmente, como cânone interpretativo das disposições legais nacionais.

KK. Da leitura da «Directiva IVA» decorre que aos Estados Membros é permitido aplicar a taxa reduzida do IVA, quer às «entradas em manifestações desportivas», quer à «utilização de instalações desportivas».

LL. Ora, o legislador optou por consagrar uma fórmula genérica que não exclui nem a vertente passiva, de assistência às «provas e manifestações desportivas», nem a vertente activa de participação em tais «provas e manifestações desportivas».

MM. E se assim é, então, teremos de concluir que o legislador não pretendeu limitar a aplicação da taxa reduzida do IVA apenas às «entradas em manifestações desportivas», ou somente à «utilização de instalações desportivas», posto que se fosse essa a sua intenção tê-lo-ia dito.

NN. Ao invés, o legislador optou por consagrar uma previsão que permitisse abranger estas duas vertentes.

OO. De outro passo, se não se nega, que com a alteração pelo Orçamento do Estado para 2011 a Verba em causa deixou de fazer referência à «prática de actividades físicas e desportivas», expressão introduzida em 2007, a verdade é que, como vimos, os *green fees* não são a retribuição pela «prática de actividades físicas e desportivas».

PP. Como está bom de ver, não podem existir dúvidas de que, como bem entendeu o Tribunal *a quo*, estes consubstanciam a contrapartida pela própria possibilidade de participação, pelo acesso ou entrada em provas ou manifestações desportivas.

QQ. Verdadeiramente, nos termos sustentados pelo Tribunal *a quo*, o objectivo do aditamento de 2007 à Verba 2.15 da expressão «prática de actividades físicas e desportivas» não foi tributar à taxa reduzida toda e qualquer utilização de instalações desportivas, «mas as prestações de serviços conexas com a actividade física e desportiva que não se encontrasse enquadrada numa federação desportiva (possibilidade a que se refere o legislador, por exemplo, como se disse, no artigo 40.º da LBAFD, quando institui diferentes regimes legais no domínio da medicina desportiva, consoante existisse, ou não, federação desportiva para efeitos da Lei de Bases)» — *cfr.*, sentença recorrida, a *fls* 486 dos Autos (*cit.*).

RR. Tudo visto, constamos que todos os argumentos da Fazenda Pública no recurso dos Autos são, em absoluto, desprovidos de base legal, são infundados e mostram-se insusceptíveis — de todo em todo — de alterar os termos e o sentido da decisão recorrida.

SS. Sejamos claros, os actos impugnados pela Recorrida são ilegais, adoptando interpretação errónea e violadora das normas aplicáveis do Código do IVA, como o artigo 18.º e a Verba 2.15 da Lista anexa àquele Código, cabendo concluir que nunca estiveram reunidos os pressupostos para a emissão dos ditos actos.

TT. Por fim, lembre-se que, os conceitos indeterminados utilizados na Verba da Lista anexa ao Código do IVA em apreço sempre foram interpretados pela Administração fiscal da forma como o fez a ora Recorrida, desde 1986 e até Março de 2011, no que à situação da ora Recorrida respeita. E,

UU. Mais, no que aos operadores do Golfe fora do Algarve diz respeito nunca os serviços do IVA tiveram outra interpretação, tendo sido sempre aplicada a taxa reduzida do IVA aos *green fees* desde a entrada em vigor do Código do IVA e até ao termo do ano de 2011, sem qualquer objecção da Administração fiscal.

VV. A posição da Fazenda Pública não belisca a decisão recorrida, visando apenas defender o relatório de inspecção e os actos de liquidação impugnados e fazendo tábua rasa de mais de 21 anos de aplicação da Lei de forma consistente, pondo em causa os princípios da justiça, da boa-fé e da proporcionalidade.

WW. De facto, foi com base na prática de mais de 20 anos, confirmada inúmeras vezes pela Administração fiscal — seja no âmbito de fiscalizações para efeitos, por exemplo, de reembolso, seja por expressas respostas colocadas sobre qual a taxa aplicável aos *green fees* — a Recorrida e os demais operadores do sector do Golfe sempre entenderam ser aos *green fees* aplicável a taxa reduzida do IVA.

XX. Em suma, a decisão *a quo* encontra-se bem fundamentada, tanto no que concerne aos Factos, como no que respeita ao Direito, não resultando, nem por um momento posta em causa pelas alegações genéricas e conclusivas da Fazenda Pública, pelo que aquela decisão terá *in totum* de se manter inalterada.

II. DO PEDIDO

Termos em que se requer a V. Exas. que se dignem negar provimento ao recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, mantendo-se *in totum* a sentença recorrida no sentido da anulação das liquidações adicionais de IVA de Março a Dezembro de 2011, e respectivos juros compensatórios, com todas as consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso. Resumidamente entende que não era de considerar a prática de golfe como integrando o conceito de prova desportiva.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 12 de Janeiro de 2012, foi elaborada a Ordem de Serviço n.º OI.2012.00251, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, na qual foi determinada a realização de inspecção de âmbito parcial (IVA do exercício de 2011) relativamente ao sujeito passivo A....., SA — *cfr. fls. 288 e 292 dos autos.*

2. No dia 9 de Abril de 2012, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária relativo à acção inspectiva referida no ponto anterior, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(…)

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

No procedimento de inspecção levado a curso constatou-se que a actividade principal do sujeito passivo é o aluguer para a prática de golfe de dois campos de golfe explorados pela sociedade.

Tendo-se verificado que no período de Março a Dezembro 2011, o sujeito passivo efectuou prestações de serviços respeitantes à prática de golfe (green fees) liquidando IVA sobre essas mesmas prestações de serviços à taxa reduzida, considerando que os serviços por si prestados se enquadravam na verba 2.15 da lista I anexa ao Código do IVA.

Sendo que a nova e actual redacção da verba 2.15 da lista I anexa ao Código do IVA, dada pelo artigo 103.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2011), determina

que são tributados à taxa reduzida os «espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos» com as excepções previstas nas alíneas a) e b).

A Direcção de Serviços do IVA, através do ofício circulado n.º 30.124, de 14 de Fevereiro de 2011, clarificou que a verba 2.15 da lista I anexa ao Código do IVA contempla, apenas, as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, não sendo passível de enquadrar nesta verba as prestações de serviços respeitantes à prática de golfe, consequentemente deverão tais prestações de serviço ser tributadas à taxa normal.

(...)"

— cfr. fls. 288-298 dos autos.

3. Na sequência da acção inspectiva, foram emitidas as seguintes liquidações - **actos impugnados:**

- a) Liquidação n.º 12104672, relativa ao IVA do período 11.03, no valor de €62.234,14;
- b) Liquidação n.º 12104674 relativa ao IVA do período 11.04, no valor de €50.122,61;
- c) Liquidação n.º 12104676, relativa ao IVA do período 11.05, no valor de €29.184,45;
- d) Liquidação n.º 12104678, relativa ao IVA do período 11.06, no valor de €17.053,47;
- e) Liquidação n.º 12104680, relativa ao IVA do período 11.07, no valor de €15.946,48;
- f) Liquidação n.º 12104682, relativa ao IVA do período 11.08, no valor de €16.347,03;
- g) Liquidação n.º 12104684, relativa ao IVA do período 11.09, no valor de €28.578,05;
- h) Liquidação n.º 12104686, relativa ao IVA do período 11.10, no valor de €58.691,02;
- i) Liquidação n.º 2012001763639, relativa ao IVA do período 11.11, no valor de €42.500,13;
- j) Liquidação n.º 2012001763640, relativa ao IVA do período 11.12, no valor de €56.289,76;
- k) Liquidação n.º 12104673, relativa a juros do período 11.03, no valor de €2.284,76;
- l) Liquidação n.º 12104675, relativa a juros do período 11.04, no valor de €1.653,36;
- m) Liquidação n.º 12104677, relativa a juros do período 11.05, no valor de €873,13;
- n) Liquidação n.º 12104679, relativa a juros do período 11.06, no valor de €454,14;
- o) Liquidação n.º 12104681, relativa a juros do período 11.07, no valor de €366,99;
- p) Liquidação n.º 12104683, relativa a juros do período 11.08, no valor de €326,04;
- q) Liquidação n.º 12104685, relativa a juros do período 11.09, no valor de €472,91;
- r) Liquidação n.º 12104687, relativa a juros do período 11.10, no valor de €765,40;
- s) Liquidação n.º 2012001763639, relativa a juros do período 11.11, no valor de €419,17;
- t) Liquidação n.º 2012001763640, relativa a juros do período 11.12, no valor de €363,95.

- cfr. fls. 41-56 dos autos e fls. 45-51 da Impugnação apensa.

4. A..... SA, explora dois campos de golfe, prestando também serviços conexos com o jogo de golfe, como o aluguer de *trolleys* e *buggies*, guarda-tacos, aulas de golfe ou treino fora do *green* num *drive range* -*facto admitido por acordo*.

5. O golfe é um desporto auto regulado através de 34 regras reconhecidas pela Federação Internacional de Golfe e publicadas pela R&A, as quais se dão aqui por integralmente reproduzidas e que, no que ora interessa, têm o seguinte teor:

“(...)

Secção III - Regras do jogo

Regra 1 - O jogo(...)

1-1. Geral

O jogo de Golfe consiste em jogar uma bola com um taco desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras.

(...)

Regra 2 - Jogo por Buracos (...)

2-1. Geral

Uma partida consiste num lado jogar contra outro ao longo de uma volta convencional, a menos que algo diferente seja estabelecido pela Comissão Técnica. As partidas por buracos são disputadas buraco a buraco. A não ser que algo diferente esteja estabelecido nas Regras, o lado que meter a bola no buraco em menos pancadas ganha esse buraco.

Em partidas com abono, o resultado líquido mais baixo ganha o buraco.

(...)

Regra 3 - Jogo por Pancadas (...)

3-1. Geral; Vencedor

Uma competição por pancadas consiste em os competidores completarem cada buraco da volta convencional ou voltas e, para cada volta, entregar um cartão de resultados no qual foram registados os resultados «gross» de cada buraco. Cada competidor está a jogar contra cada um dos outros competidores. O vencedor é o competidor que faz a volta convencional, ou voltas, em menor número de pancadas.

Numa competição com abono, o competidor com o menor resultado líquido na volta convencional, ou voltas, é o vencedor.

(...)

Regra 6 — O Jogador (...)

6-2. Abono (handicap)

a. Jogo por Buracos

Antes de começar uma partida numa competição com abono, os jogadores devem indicar, uns aos outros, qual o respectivo abono. Se um jogador começar a partida tendo declarado um abono mais elevado do que aquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas dadas ou recebidas, é desclassificado; caso contrário, o jogador tem de jogar com o abono declarado.

b. Jogo por Pancadas

Em qualquer volta de uma competição com abono, o competidor tem de verificar se o seu abono está registado no cartão de resultados, antes de o entregar à Comissão Técnica. Se nenhum abono estiver registado no cartão de resultados antes de o devolver (Regra 6-6b), ou se o abono registado for superior àquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas recebidas, ele é desclassificado da competição com abono; caso contrário, o resultado será válido.

(...)

- cfr. o site da Federação Internacional de Golfe - <http://www.igfgolf.org/about-golf/the-rules-of-golf>
- e o site da Federação Portuguesa de Golfe <http://portal.fpg.pt/web/guest/regrasgolfe/introducao>.

6. Em Portugal, as competições de golfe são organizadas pela Federação Portuguesa de Golfe - UPD, que se encontra filiada na Federação Internacional de Golfe e na Associação Europeia de Golfe

cfr. o site da FIG em <http://uiwww.igfgolf.org/nationalmembers/portuguese-golf-federation> e o site da EGA em <http://www.wegu-golfch/020000/020131.asp>

7. Em 2011, a Federação Portuguesa de Golfe utilizava o «Sistema de Handicaps EGA» da Associação Europeia de Golfe para efectuar a gestão dos abonos dos golfistas em Portugal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(...)

PARTE 1. INTRODUÇÃO

1. Pressupostos; Finalidades do «Sistema de Handicap EGA»

Responsabilidades da Federação Portuguesa de Golfe (FPG)

1.1 Pressupostos

O Sistema de Handicap EGA é baseado no pressuposto de que cada jogador quer tentar fazer o melhor resultado possível em cada buraco de cada volta que jogue e que registre e comunique o maior número possível de Resultados Válidos.

O sistema só pode ser utilizado por sócios de um Clube Filiado (ver definição 2.1), membros individuais de uma Federação Nacional ou jogadores individuais registados e controlados por uma Federação Nacional, de forma a permitir supervisionar os «handicaps» de golfe na Europa.

(...)

PARTE 2. DEFINIÇÕES (...)

2.1 Clube filiado («Affiliated club»)

Um «Clube Filiado» é um clube de golfe filiado na FPG ou Autoridade Regional ou em qualquer outra organização filiada ou reconhecida pela FPG ou Autoridade Regional como sendo Autoridade de Handicap.

(...)

2.29 Condições de Handicap (a Handicap conditions»)

As «Condições de Handicap» são os pré-requisitos necessários para que os Resultados Válidos possam ser usados para efeito de handicap.

As Condições de Handicap aplicam-se apenas quando:

- A volta é jogada num Campo Classificado com um comprimento mínimo de 2.750 metros em 18 buracos, ou de 1.375 metros em 9 buracos;

- O campo jogado está classificado pela FPG, de acordo com o Sistema de Classificação de Campos USGA;

- O comprimento do campo jogado não se afasta mais de 100 metros de distância medida aquando da classificação do campo para 18 buracos, ou de 50 metros para 9 buracos (ver cláusula 10);

- As marcas dos «tees» usadas para designar o Ponto de Partida (Regras de Golfe, Definições) são colocadas nos «tees» de acordo com a cláusula 10.4;

- A volta é jogada de acordo com as Regras de Golfe, tal como aprovadas pelo R&A Rules Limited;

- A modalidade de jogo é Jogo por Pancadas («Stroke Play»), Par (=Bogey) ou «Stableford», desde que as modalidades Par e «Stableford» se joguem sem redução no Handicap de Jogo EGA (=100 % x Handicap de Jogo EGA);

- O resultado é registado por um Marcador (ver definição 2.25).

(...)

2.24 Clube de filiação (Home club)

Um «Clube de Filiação» é um Clube Filiado através do qual o jogador é sócio da FPG.

Nota 1: Se o jogador for sócio de mais do que um Clube Filiado num país, ele terá que indicar um deles como o seu Clube de Filiação.

Nota 2: Em circunstâncias excepcionais, se um jogador reside em dois países diferentes durante um período de três ou mais meses consecutivos, ele poderá ter um Clube de Filiação em cada país (Ver Apêndice G, Decisão 4.3).

2.25 Marcador («Marker»)

Um «Marcador» é um jogador que:

a) tem, ou já teve, um Handicap EGA;

b) um jogador que tem um handicap atribuído por uma autoridade reconhecida pela FPG; ou

c) qualquer outro jogador aprovado pela Comissão de Handicap.

(...)

2.32 Competição Válida («Qualifying Competition»)

Uma «Competição Válida» é qualquer competição onde prevaleçam as Condições de Handicap.

(...)

PARTE 4. GESTÃO DE HANDICAPS (HANDICAPPING)

(...)

12. Direitos e Obrigações da Federação Portuguesa de Golfe

A FPG:

12.1 - Tem total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicap EGA em Portugal, sujeita apenas à jurisdição da EGA. (...)

12.4 — Deve determinar o Course Rating e o Slope Rating para todos os Campos de Referência dos Clubes Filiados e todos os outros campos aprovados pela FPG para efeitos de handicap. (...)

12.8 — Tem o direito de, em qualquer altura, obter informações relacionadas com a gestão de handicaps das Autoridades Regionais e dos Clubes Filiados. (...)

12.13 - Deve estabelecer os procedimentos a adoptar para o registo de Resultados Válidos (ver apêndice P, 3.1 e 3.2).

(...)

14. Direitos e obrigações do clube filiado

Um clube filiado:

14.1 - É a Autoridade de Handicap junto de todos os associados que o têm como Clube de Filiação, estando sujeito à jurisdição global da Autoridade Regional (se aplicável) e da FPG.

(...)

16. Direito e obrigações do jogador

O jogador:

16.1 - Terá um Handicap Exacto atribuído e registado pela sua Autoridade de Handicap. Esse handicap será utilizado em qualquer parte, incluindo noutros Clubes Filiados dos quais o jogador seja associado (ver Apêndice P, 2.1) (...)

16.6 - É da sua responsabilidade garantir que TODOS os Resultados Válidos, completos ou não, são entregues à sua Autoridade de Handicap. Se o jogo tiver ocorrido num Clube Filiado que não no seu Clube de Filiação, o jogador é OBRIGADO a participar TODOS os resultados ao seu Clube de Filiação.

16.7 - Antes de qualquer competição, o jogador é responsável por garantir que todas as alterações ao seu Handicap Exacto foram devidamente feitas (ver Apêndice P, 3.2) (...)

16.9 - Tem que entregar, em cada ano civil, pelo menos quatro (4) Resultados Válidos para que a sua Autoridade de Handicap tenha informação suficiente acerca da sua capacidade de jogo para confirmar ou ajustar o seu Handicap Exacto EGA na revisão anual.

Nota: Se um jogador não entregar pelo menos quatro (4) Resultados Válidos, incluindo “Não devolvidos”, o seu Handicap EGA não é estatisticamente fiável, podendo não reflectir o seu potencial de jogo e, normalmente, não deve ser aceite para participar em Competições Válidas que exijam Handicap EGA. Pode ser usado para jogar golfe social ou semelhante (ver cláusula 22.4 - 22.7) (ver apêndice P, 3.6 e 6.1k).

(...)

APÊNDICE P

OPÇÕES TOMADAS PELA FEDERAÇÃO PORTUGUESA DE GOLFE

De acordo com o disposto no Apêndice K, a Federação Portuguesa de Golfe deliberou fixar para os Clubes Filiados, jogadores filiados e Membros Institucionais o seguinte:

1. Utilização do Sistema de Handicap EGA

1.1 Em Portugal não há Autoridades Regionais, tendo a FPG total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicaps EGA.

1.2 A Autoridade de Handicap de um jogador é o seu Clube de Filiação, por delegação da FPG.

(...)

1.3 O Sistema de Handicaps EGA só pode ser usado por jogadores filiados na FPG, membros de um clube filiado. (...) A FPG não gere directamente os handicaps dos jogadores, excepto em certos casos em que o Clube Filiado tem a Autoridade de Handicap suspensa devido a infracção grave às regras do Sistema de Handicaps EGA e, neste caso, por um período não superior a 90 dias.

2. Filiação na FPG

2.1 Todos os jogadores membros de um Clube Filiado em Portugal têm que ser filiados na FPG e pagar a Licença de Amador anual. Os jogadores têm que ter um Clube de Filiação numa outra Federação Nacional. O Clube de Filiação é o Clube que regista o jogador na FPG e paga a respectiva Licença de Amador. (...)

2.2 Todos os jogadores que paguem a Licença de Amador, independentemente de terem ou não handicap devem ser inseridos no software Datagolf.

3. Gestão de handicaps

3.1 O registo de todos os Resultados Válidos e Validáveis tem de ser feito utilizando para o efeito o software fornecido pela FPG. (...)

3.4 Não pode ser atribuído um handicap exacto EGA, pela Comissão de Handicaps, sem um exame prévio sobre as Regras básicas de Golfe e etiqueta, cabendo essa responsabilidade ao Clube de Filiação ou aos Profissionais de ensino credenciados, a quem o Clube de Filiação delegue essa função. (...)

cfr. <http://www.rilhadas.com/imgs/uploads/files/ega1.pdf>.

8. Os campos de golfe “.....” e “.....” explorados por A....., SA, encontram-se classificados pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de determinação do seu grau de dificuldade e consequente aplicação do Sistema de Handicap EGA — cfr. http://www.datagolfpt/scoring/asp/show_card.asp?ncampo=39&stat=Y e http://www.datagolf.pt/scoring/asp/show_card.asp?ncampo=35&statY.

9. A....., SA, encontra-se registada na Federação Portuguesa de Golfe como “Organizadora de Torneios” — cfr. <http://portal.fpg.pt/web/guest/organizadores-torneios>.

10. A....., SA, encontra-se registada na Federação Portuguesa de Golfe como “membro institucional”, por se tratar de “sociedade gestora e/ou exploradora de campo de golfe” — cfr. <http://portal.fpg.pt/web/guest/sociedades>.

11. As partidas de golfe dependem do pagamento, pelos respectivos participantes, de uma taxa de acesso designada por *green fee* — *facto admitido por acordo*.

12. Em 2011, A....., SA, liquidou IVA:

a) À taxa reduzida, quanto às *green fees*;

b) À taxa normal, quanto aos restantes serviços conexos com o jogo de golfe.

-*factos admitidos por acordo*.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Por razões de simplicidade na identificação da questão, cuja reapreciação vem solicitada pela recorrente, daremos aqui por reproduzido o segmento conclusivo final da sentença recorrida, para se perceber qual a razão da discordância relativamente a essa sentença.

Aí, escreveu-se:

-*Em súmula*:

1 - O jogo do golfe tem natureza desportiva, desde logo porque se encontra organizado no âmbito de um federação desportiva titular do estatuto de utilidade pública desportiva - a Federação Portuguesa de Golfe -, a quem o Estado concedeu poderes públicos e direitos desportivos exclusivos, e impôs deveres relacionados com a promoção, a regulamentação, a direcção e a representação da modalidade.

2 - De acordo com a definição das regras do jogo do golfe aprovadas pela entidade internacional competente, quando uma pessoa se encontra num campo a jogar uma bola com um taco, desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras, jogando por buracos ou por pancadas, com ou sem handicap, tal pessoa encontra-se a jogar golfe e, portanto, a praticar um desporto.

3 - Se esta prática estiver enquadrada pelos regulamentos federativos e consequenciar a homologação dos resultados do golfista pela estrutura federativa da Federação Portuguesa de Golfe - UPD, estamos perante uma prova desportiva; no caso contrário, tratar-se-á de mera manifestação desportiva.

4 - Na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro, o legislador pretendeu tributar à taxa reduzida as prestações de serviços que tenham como contraprestação (1) a entrada em provas e manifestações desportivas, bem como em espectáculos e outros divertimentos públicos (sujeito passivo de facto - espectador), ou (2) a utilização de instalações desportivas (sujeito passivo de facto - agente desportivo).

5 - *A Impugnante é membro institucional da Federação Portuguesa de Golfe, por ser, nos termos dos estatutos desta, uma sociedade gestora e/ou exploradora de campo de golfe, tendo direito a, além do mais, eleger os seus representantes à Assembleia Geral.*

6 - *As green fees cobradas pela Impugnante tinham como contraprestação o acesso a um campo de golfe classificado pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de aplicação do Sistema de Handicap EGA, isto é, tinha como contraprestação a utilização de uma instalação desportiva para que aí se realizasse uma prova ou manifestação desportiva, pelo que devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA.”*

Discorda a Fazenda Pública desta interpretação da lei, alegando para tanto, e em síntese, que apenas os ingressos pagos em manifestações desportivas, tais como a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza (recorde-se que aqui apenas estão em causa os pagamentos feitos pelos próprios jogadores e não pelo público assistente) estariam sujeitos à taxa reduzida, daí se excluindo os “green fees”, uma vez que se tratam de ingressos pagos, devidos apenas pela prática de actividades desportivas.

Vejamos, então.

Tomando como boa, porque assim é, toda a explanação feita na sentença recorrida quanto às características legais e técnicas do campo de Golf da impugnante, bem como a extensa exposição histórica e cronológica da redacção que ao longo do tempo foi sendo dada às normas legais aplicáveis ao caso concreto, temos que saber se na sentença recorrida se decidiu correctamente.

No essencial, o que interessa saber é se, a *Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro*, admite a interpretação que lhe foi dada na sentença recorrida, ou deve ser interpretada tal como pretende a recorrente.

Na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, dispunha a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA que a taxa de imposto para as prestações de serviços constantes da lista I a ele anexa era de 6%, que não a taxa normal de 23 % prevista na sua alínea c).

Por sua vez, dispunha a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA:

“Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

Exceptuam-se:

a) Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;

b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público, máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo, com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos”.

É comumente aceite que os “green fees” se tratam de taxas de utilização dos “greens” por parte dos jogadores de golfe, nos campos dos quais não sejam sócios ou membros, ou dos campos meramente comerciais, já que nos campos explorados por clubes ou associações de que os jogadores sejam membros a utilização do “green” é um dos direitos do membro, decorrente dessa sua qualidade.

No dizer do TJUE, aqueles “green fees” tratam-se da contrapartida económica pela concessão do *direito de utilizar esse campo de golfe aos visitantes não-membros desse mesmo organismo*, cfr. Acórdão datado de 19/12/2013, Processo n.º C-495/12, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs contra Bridport and West Dorset Golf Club Limited.

Mais esclarece o TJUE que, *“Atendendo a que o acesso ao campo de golfe é necessário para praticar este desporto, a prestação que consiste na concessão do direito de utilizar um campo de golfe está estreitamente relacionada com a prática de desporto na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, independentemente do facto de se saber se a pessoa em questão pratica golfe de forma regular ou organizada, ou tendo em vista participar em competições desportivas.”*

Deste excerto, já podemos começar a ter uma ideia do tipo de utilização do “green” que está intimamente ligado ao dito “green fee”.

Conforme se pode também colher do site da Federação Portuguesa de Golf (<http://portal.fpg.pt/web/guest/clubes>), pode-se constatar que são seus filiados, Clubes, Associações e Sociedades -tais como a recorrida-, do conjunto destes membros há alguns que dispõem de “Campo” próprio -tal como a recorrida-, e do conjunto de filiados com “Campo” próprio, só alguns estão habilitados à organização de Torneios – onde se insere a recorrida.

Além disso, e como se depreende das “Regras de Golfe”, também inseridas na página daquela Federação (<http://portal.fpg.pt/web/guest/regra-7-treino>), na Regra 7, está previsto o treino por contraposição às competições, sendo certo que estas “Regras” estão estabelecidas para a realização de competições entre atletas (profissionais ou amadores), não estando aí expressamente previstas todas as possíveis utilizações do “Campo” de golfe em situações de não competição.

Além disso, por regra, todas as competições de golfe têm um regulamento próprio, onde é estabelecido um número máximo de inscrição de jogadores, o valor a pagar pela inscrição, a modalidade, demais regras e respectiva informação técnica.

Ou seja, daqui se pode concluir, com alguma facilidade, que o chamado “*green fee*” não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.

Na verdade, o conceito de manifestação desportiva, tal como usado pelas Leis Fiscais, na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto, artigo 32º, e no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24/03, artigos 2º e 6º, implica que a manifestação desportiva, quer se destine à competição, quer se destine à divulgação de actividades desportivas, exige uma preparação anterior, uma organização anterior que implica divulgação pública, adequação de espaços, disponibilização de pessoal qualificado para tarefas auxiliares ou de arbitragem, obtenção de licenças, etc... Sendo certo, também, que a expressão “*manifestação desportiva*”, sem carácter de competição, está sempre intimamente ligada a actividade desportiva no espaço público, cfr. os preceitos legais acima referidos.

De resto, o estabelecimento do “*Handicap*” de cada jogador de golfe, que (pode) ocorrer fora de competição, não está intimamente ligado ao pagamento do “*green fee*”, uma vez que cada jogador pode fazer a “*volta*” ao campo para estabelecimento desse “*Handicap*” no âmbito da qualidade de associado de um Clube filiado na FPG (cfr. <http://portal.fpg.pt/web/guest/sistema-de-handicaps-ega>) e no caso de o fazer no campo do clube de que é membro, como já vimos, não carece de pagar o dito “*green fee*”, uma vez que já paga uma quota anual.

Assim, e ao abrigo do disposto nos artigos 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária, as normas em apreço não são susceptíveis de outra interpretação que não seja esta, posto que, as mesmas expressões usadas pelo legislador nos diversos diplomas legais assumem sempre o mesmo sentido, referem-se sempre à mesma realidade material, ao mesmo facto da vida real que pretendem regular e regulamentar.

Deve, assim, proceder o recurso que nos vinha dirigido, sendo que tem como consequência necessária a improcedência da impugnação que havia sido deduzido contra as liquidações em crise.

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em:

-conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;

-julgar improcedente a presente impugnação e, em consequência, absolver a Fazenda Pública do pedido que contra si foi formulado.

Custas em ambas as instâncias pela recorrida.

D.n.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.

Assunto:

Procedimento de inspecção tributária. Ordem de serviço. Nota de diligência.

Sumário:

I — A lei só impõe que da nota de diligência conste obrigatoriamente a indicação das tarefas realizadas na acção de inspecção nos casos previstos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do art. 46.º do RCPIT (cfr. o n.º 2 do art. 61.º do mesmo Regime).

II — Daí que, em casos que não esses, a omissão de tal indicação não consubstancia vício de forma.

Processo n.º 1382/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S.A.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 538/05.3BEPNF

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (a seguir Recorrente) recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, considerando verificado o

vício de forma da “Nota de Diligência” respeitante à inspecção tributária que esteve na origem das correções à matéria tributável, por dela não constar a indicação das “tarefas realizadas”, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Impugnante ou Recorrente) e anulou as consequentes liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾:

«A. Vem o presente recurso interposto da douda sentença que julgou procedente a presente impugnação por considerar procedente, o alegado vício de forma, ficando prejudicada a apreciação das demais questões.

B. A douda sentença recorrida anulou as liquidações impugnadas, por entender que a AT desrespeitou o preceituado nas alíneas a) e c) do n.º 4 do art. 46.º, do RCPIT, em virtude da nota de diligência não indicar as tarefas realizadas — art. 61.º, n.º 2, do mesmo diploma.

C. Baseando a sua convicção nos documentos existentes nos autos, a douda sentença sob recurso considerou como assente a factualidade elencada de 1 a 15 do probatório (Ponto III — “Dos Factos”), destacando-se a factualidade considerada provada nos pontos 1.º, 12.º e 13.º do probatório, decidindo, a final, pela procedência da presente impugnação.

D. Ora, ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a douda sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento na matéria de direito, como a seguir se argumentará e concluirá.

E. Contrariamente ao sentenciado, perfilha a Fazenda Pública o entendimento, já defendido na sua contestação, de que não é de proceder a pretensão formulada na presente impugnação, porquanto não padece o acto controvertido de qualquer ilegalidade.

F. Deste modo, entende a Fazenda Pública, tal como decorre claramente da lei, que somente é obrigatória a indicação na nota de diligências das tarefas realizadas nos casos em que as acções de inspecção sejam efectuadas sem a prévia emissão de uma ordem de serviço.

G. Assim, no caso em apreço e conforme resulta do probatório, mormente dos pontos 1.º, 12.º e 13.º, a acção de inspecção foi efectuada ao abrigo de uma ordem de serviço, e por conseguinte não é aplicável a parte final do n.º 2 do art. 61.º do RCPIT, ou seja, não é obrigatória a nota de diligências indicar as tarefas realizadas.

H. Desta forma, entende, pois a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que a douda sentença sob recurso enferma de erro de julgamento sobre a matéria de direito, porquanto fez errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis in casu, as que regem o procedimento inspectivo, mais concretamente os arts. 61.º n.º 2 e 46.º, n.º 4, ambos do RCPIT.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda decisão recorrida atendendo à verificada inutilidade da lide, ou por não ser adequado o momento da subida da reclamação, ou quando assim não se entenda, por verificação de erro de julgamento sobre a matéria de facto e de direito» ⁽²⁾.

1.3 A Impugnante apresentou contra alegações, de que destacamos o seguinte trecho:

«[...] Diz a Fazenda Pública que o erro de julgamento em matéria de direito conclusão F ..., assenta no facto da Lei apenas determinar “... que somente é obrigatório a indicação na nota de diligência das tarefas realizadas nos casos em que as acções de inspecção sejam efectuadas sem a prévia emissão de uma ordem de serviço.” Ora,

Vejamos o que a esse respeito está consagrado no n.º 2 do art. 61.º do RCPIT:

Art. 61.º

“1 - ...

2 - Nos casos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do art. 46.º, a nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas”

Por sua vez,

O n.º 4, alínea a) e c) do art. 46.º referem que:

“Não será emitida ordem de serviço quando as acções de inspecção tenham por objectivo:

a)- a consulta, recolha e cruzamento de elementos;

b)- ...

c)- O controlo dos sujeitos passivos não registados.”

As situações abrangidas pelas disposições legais citadas não são as situações abrangidas pelo acto inspectivo impugnado, as quais visaram a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, através do exame à escrita do sujeito passivo, confirmando os elementos declarados e a indagação dos factos tributários não declarados, apurando a inventariação e avaliação dos activos e a apresentação dos elementos de escrita à Administração Tributária.

Por outro lado, o procedimento inspectivo aos elementos de escrita da ora Recorrente foi precedido de uma ordem de serviço, o que por si só, cai fora do âmbito das situações que o n.º 4 do art. 46.º do

RCPIT pretendeu acautelar. Com efeito, nesta situação eliminou-se a ordem de serviço quando o que determinou o exame aos elementos de escrita da Recorrente foi uma ordem de serviço.

Por outro lado,

A Recorrente em sede de impugnação argui a caducidade de prazo para a conclusão do procedimento inspectivo a que se refere o art. 36.º, n.º 2 do RCPIT.

Situação tratada na decisão recorrida e não integra nenhuma das conclusões de recurso.

A arguição de nulidade de sentença com fundamento em erro de julgamento sobre matéria de direito, assenta, sob o devido respeito numa lamentável confusão entre o erro na interpretação da norma invocada e a discordância quanto à apreciação e aplicação de tal norma, tendo por fonte os factos submetidos a julgamento.

A Fazenda Pública apenas discorda da decisão recorrida mas não invoca expressamente os factos sobre os quais a sentença recorrida se deveria ter debruçado e julgado de forma diferente.

Não procedendo o invocado vício de erro de julgamento não deverá proceder o recurso interposto.

Termos em que,

Deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida, assim se fazendo Justiça!».

1.4 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto, identificando como questão a decidir a da «ilegalidade consequencial dos actos tributários de liquidação praticados na sequência de procedimento de inspecção em que a nota de diligência conclusiva dos actos de inspecção não indica as tarefas realizadas (art. 61.º n.º 2 RCPIT)», emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a decisão recorrida, declarada a improcedência do fundamento conhecido e ordenada a baixa dos autos ao Tribunal recorrido para conhecimento dos demais fundamentos, que aí foram tidos por prejudicados. Isto com a seguinte fundamentação:

«[...] Enquadramento normativo relevante

As acções de observação das realidades tributárias, da verificação do cumprimento das obrigações tributárias e de prevenção das infracções tributárias são reguladas pelo Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) (art. 54.º n.º 6 LGT; art. 44.º n.º 2 CPPT; art. 2.º n.º 1 RCPIT)

O procedimento de inspecção é externo quando os actos de inspecção se efectuarem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso (art. 3.º alínea b) RCPIT)

O procedimento de inspecção é geral ou polivalente quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários (art. 14.º n.º 1 alínea a) RCPIT)

Da ordem de serviço ou do despacho quer determinou o procedimento de inspecção será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, excepto nas situações previstas no n.º 6 do artigo 46.º (art. 51.º n.º 1 RCPIT) Não será emitida ordem de serviço quando as acções de inspecção não se tiverem por objecto a situação tributária global ou parcial dos sujeitos passivos ou obrigados tributários, antes os objectivos precisos de

a) consulta, recolha e cruzamento de elementos;

b) controlo de bens em circulação;

c) controlo dos sujeitos passivos não registados (art. 46.º n.º 4 RCPIT)

A especificidade dos objectivos desta modalidade de procedimento inspectivo justifica que apenas nestes casos a nota de diligência que põe termo aos actos de inspecção indique obrigatoriamente as tarefas realizadas, permitindo o seu conhecimento pela entidade inspeccionada para eventual exercício do direito de audição prévia antes da elaboração do relatório definitivo (arts. 60.º e 61.º RCPIT); estando excluída essa imperatividade no procedimento de inspecção geral ou parcial no qual as tarefas realizadas se traduzem, necessariamente, na análise da contabilidade dos inspeccionados e dos respectivos documentos de suporte.

Características do caso concreto

As liquidações adicionais impugnadas resultaram das correcções à matéria tributável efectuadas em procedimento de inspecção externo e geral determinado por ordem de serviço, tendo por objecto os exercícios de 2001, 2002 e 2003 (probatório 12.º/14.º; PA apenso docs. fls. 68/70).

Da aplicação do enquadramento normativo supra enunciado ao caso concreto resulta a inexistência de qualquer preterição de formalidade legal invalidante do relatório final do procedimento de inspecção e dos consequentes actos de liquidação resultantes das correcções efectuadas.

Após devolução do processo o tribunal recorrido deverá pronunciar-se sobre as questões suscitadas na petição de impugnação judicial, enunciadas na sentença mas prejudicadas pela solução da questão ora apreciada».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez errado julgamento por entender verificado vício de forma da *nota de diligência* a que alude o n.º 1 do art. 61.º Regime Complementar do Procedimento da Inspecção Tributária (RCPIT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, por dela não constar a indicação das *tarefas realizadas*, menção que considerou impor-se à luz do disposto no n.º 2 do mesmo artigo.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel deu como provados os seguintes factos:

«1.º - *A ora impugnante foi sujeita a acção de inspecção, com base na Ordem de Serviço n.º 60.031 — cf. teor de fls. 9 do relatório de inspecção tributária insito a fls. 11 a 60 do Processo Administrativo (PA) apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por uma questão de economia processual.*

2.º - *A referida acção de inspecção resulta de comunicação ao Sr. Delegado do Ministério Público de Braga, efectuada pela Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, B....., contribuinte n.º — cf. teor de fls. 9 do relatório de inspecção tributária insito a fls. 11 a 60 do PA apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por uma questão de economia processual.*

3.º - *Esta comunicação deu origem à instauração do inquérito n.º 502/03.7IDBRG, Direcção de Finanças de Braga, Divisão de Justiça Tributária - Núcleo de Averiguações Criminais — cf. teor de fls. 9 do relatório de inspecção tributária insito a fls. 11 a 60 do PA apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por uma questão de economia processual.*

4.º - *Dado que as instalações administrativas da empresa (posteriormente também a sede da mesma) se situam no distrito do Porto, foi solicitado à Direcção de Finanças do Porto a análise e recolha de provas sobre a situação fiscal do contribuinte Criminais — cf. teor de fls. 9 do relatório de inspecção tributária insito a fls. 11 a 60 do PA apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por uma questão de economia processual.*

5.º - *A acção de inspecção é de âmbito geral.*

6.º - *Com incidência nos exercícios de 2001, 2002 e 2003.*

7.º - *A ora impugnante exerce a actividade de Demolição e Terraplanagens (CAE 45110) desde 06.06.2000 — cf. teor de fls. 10 do relatório de inspecção tributária insito a fls. 11 a 60 do PA apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por uma questão de economia processual.*

8.º - *Encontra-se tributada em IRC pelo Serviço de Finanças de Valongo-2 — cf. teor de fls. 10 do relatório de inspecção tributária insito a fls. 11 a 60 do PA apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por uma questão de economia processual.*

9.º - *Em sede de IVA a impugnante está enquadrada no regime normal com periodicidade mensal — cf. teor de fls. 10 do relatório de inspecção tributária insito a fls. 11 a 60 do PA apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por uma questão de economia processual.*

10.º - *Não estão em falta qualquer declaração de rendimentos ou declaração periódica de IVA.*

11.º - *Das correcções efectuadas ao lucro tributável dos exercícios em causa pela administração fiscal (AF), resultaram as liquidações objecto da presente impugnação.*

12.º - *Foi a ora impugnante sujeita à acção inspectiva resultante da Ordem de Serviço n.º 01200501107 e 01200501108 — cf. teor de fls. 68 a 70 do PA apenso aos autos.*

13.º - *O procedimento inspectivo à ora impugnante iniciou-se em 09.09.2004, com a assinatura da Ordem de Serviço n.º 60.031 — cf. teor de fls. 68 do PA apenso aos autos.*

14.º - *Os actos de inspecção terminaram em 22.12.2004 com a assinatura da nota de diligência n.º 460167 — cf. doc. de fls. 68 do PA apenso aos autos.*

15.º - *O relatório final de inspecção tributária foi elaborado em 11.05.2005 — cf. doc. de fls. 68 do PA apenso aos autos.*

16.º - *Notificado à ora impugnante em 19.05.2005».*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A sentença recorrida (³) julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida contra liquidações adicionais de IVA de 2001, 2002 e 2003, conhecendo apenas e julgando verificado vício de forma da “Nota de Diligência” por dela não constar a indicação das “tarefas realizadas”.

Perante a alegação da Impugnante de que «*a conclusão dos actos de inspecção, concluem-se na data da notificação da nota de diligência, devendo constar da mesma, obrigatoriamente, as tarefas realizadas — art. 61.º, n.º 1 e 3 do RCPIT*», a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel considerou que «*resulta da “Nota de Diligência” a fls. 70 do PA apenso aos autos e, em desrespeito do preceituado nas alíneas a) e c) do n.º 4 do art. 46.º, do referido diploma legal, a nota de diligência não indica as tarefas realizadas — art. 61.º, n.º 2, do RCPIT. Assim, procede o alegado vício de forma. Fica prejudicada a apreciação das demais questões*» (cfr. sentença recorrida, a fls. 147 dos autos).

Alega a Recorrente que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento da matéria de direito, porquanto, em síntese, a lei não impõe que da nota de diligências constem as tarefas realizadas quando a acção de inspecção foi efectuada ao abrigo de uma “ordem de serviço”, como sucedeu no caso dos autos; ao invés, decorre claramente da lei (art. 61.º, n.º 2 do RCPIT), que somente é obrigatória a indicação na nota de diligências das tarefas realizadas nos casos em que as acções de inspecção sejam efectuadas sem a prévia emissão de uma ordem de serviço.

É certo que a Recorrida, em contra alegações, parece sugerir que a sentença também conheceu de outra questão, qual seja a «*caducidade de prazo para a conclusão do procedimento inspectivo a que se refere o art. 36.º, n.º 2, do RCPIT*», que não teria sido atacada no recurso. Mas, compulsada a sentença, verificamos que a única questão que aí foi apreciada foi a da falta de menção na “nota de diligências” das tarefas realizadas pelos serviços de inspecção, sendo que, como deixámos dito, aí ficou expressamente consignado que «*[f]ica prejudicada a apreciação das demais questões*».

Por outro lado, pese embora a Recorrente tenha concluído a motivação do recurso com o pedido de que «*deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta decisão recorrida atendendo à verificada inutilidade da lide, ou por não ser adequado o momento da subida da reclamação, ou quando assim não se entenda, por verificação de erro de julgamento sobre a matéria de facto e de direito*», é manifesto o lapso de escrita em que incorreu: a sua pretensão, de revogação da sentença, como decorre do teor das alegações e respectivas conclusões (*maxime* das conclusões D. e H.) tem como único fundamento o erro de julgamento na matéria de direito no que se refere ao vício de forma, por falta de menção na “nota de diligências” das tarefas realizadas pelos serviços de inspecção, que a Juíza do Tribunal *a quo* entendeu repercutir-se na legalidade das liquidações impugnadas, determinando a anulação destas.

Assim, como adiantámos em 1.6, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez errado julgamento por entender verificado vício de forma da *nota de diligência* a que alude o n.º 1 do art. 61.º RCPIT, por dela não constar a indicação das *tarefas realizadas*, menção que considerou impor-se à luz do disposto no n.º 2 do mesmo artigo.

2.2.2 DA NOTA DE DILIGÊNCIA E DA MENÇÃO ÀS TAREFAS REALIZADAS PELA INSPECÇÃO QUE DELA DEVEM CONSTAR

Como resulta do que deixámos dito, a questão joga-se em torno da interpretação do art. 61.º do RCPIT, que, sob a epígrafe «*Conclusão dos actos*», dispõe:

«1. *Os actos de inspecção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.*

2. *Nos casos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º, a nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas».*

Ficou dito no acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Novembro de 2013, proferido no processo n.º 483/13 (⁴), em que se colocou exactamente a mesma questão – reportada ao mesmo Contribuinte, ao mesmo relatório e aos mesmos anos, mas aí ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – que passaremos a citar, permitindo-nos apenas introduzir nos locais próprios as alterações requeridas pelas circunstâncias do caso *sub judice*:

«[...] resulta clara e inequivocamente da letra da lei — cfr: o n.º 2 do artigo 61.º do RCPIT — que, ao contrário do alegado pela impugnante na sua petição de impugnação, nem sempre é obrigatório que da nota de diligência conste a indicação das tarefas realizadas, antes tal obrigatoriedade só se verifica nos casos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º, ou seja, quando as acções de inspecção tenham por objectivo: a) A consulta, recolha e cruzamento de elementos; e c) O controlo dos sujeitos passivos não registados.

Trata-se de casos em que, ao contrário do que é regra no procedimento de inspecção externa, não é previamente emitida ordem de serviço, antes e só despacho que determina a prática do acto (cfr: os números 5 e 6 do art. 46.º do RCPIT).

Resulta do probatório fixado e dos documentos constantes do Processo Administrativo apenso [...] que o impugnante foi sujeito a um procedimento externo de inspecção, de âmbito geral, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 60031, sendo a este procedimento, de âmbito geral — e que não se subsume a nenhuma das situações previstas nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º do RCPIT — que se refere a “nota de diligência” da qual não consta descrição das tarefas realizadas.

E se é verdade que da nota de diligência não consta a indicação das tarefas realizadas, a verdade é que a lei não impõe, nestes casos, tal indicação, razão pela qual manifesto é que a falta de indicação das tarefas realizadas na nota de diligência n.º 460167 não consubstancia vício de violação de lei, ao contrário do que levemente foi decidido.

Procede, desta forma, o recurso, havendo que revogar o julgado recorrido — pois padece de erro de julgamento — baixando os autos ao tribunal “a quo” para conhecimento das demais questões suscitadas pela impugnante na sua petição de impugnação».

Subscrevendo integralmente a fundamentação expendida no acórdão citado, também nós concluímos que o recurso merece provimento, com a consequente revogação da sentença e baixa do processo

ao Tribunal recorrido para aí serem conhecidos os demais fundamentos invocados pela Impugnante, conhecimento que a sentença considerou prejudicado.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do citado acórdão:

I - A lei só impõe que da *nota de diligência* conste obrigatoriamente a indicação das tarefas realizadas na acção de inspecção nos casos previstos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do art. 46.º do RCPIT (cfr. o n.º 2 do art. 61.º do mesmo Regime).

II - Daí que, em casos que não esses, a omissão de tal indicação não consubstancia vício de forma.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em

- conceder provimento ao recurso,
- revogar a sentença recorrida,
- julgar improcedente o fundamento da impugnação judicial conhecido pela sentença recorrida,
- ordenar a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, a fim de serem conhecidos os demais fundamentos (que a sentença recorrida considerou prejudicados) e
- condenar nas custas a Recorrida, que contra alegou o recurso.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Ascensão Lopes*.

(¹) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

(²) É manifesto o lapso em que incorreu a Recorrente na formulação do pedido: a sua pretensão, de revogação da sentença, como decorre do teor das alegações e respectivas conclusões (maxime das conclusões D. e H.) tem como fundamento o erro de julgamento na matéria de direito.

(³) A segunda proferida nestes autos, pois a primeira foi julgada nula por falta de fundamentação pelo Tribunal Central Administrativo Norte.

(4) Public. no Apêndice ao Diário da República de 26 de Junho de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32240.pdf>), págs. 4390 a 4393, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/93c628f6945e471a80257c280052794f?OpenDocument>.

Acórdão de 8 de Abril de 2015.

Assunto:

IVA. art. 97, n.º.2, CIVA. Inimpugnabilidade.

Sumário:

- I — A condição de impugnabilidade prevista no n.º 2 do art. 97.º do CIVA apenas faz sentido quando a discordância do sujeito passivo com a liquidação oficiosa se refira ao quantum da obrigação tributária, uma vez que o art. 88.º do CIVA lhe concede um meio administrativo simples e expedito de eliminar essa liquidação oficiosa da ordem jurídica, procedendo à entrega da declaração em falta (denominada, expressivamente, de substituição), mas já não quando o fundamento da impugnação se refira ao próprio an da obrigação tributária.*
- II — Não teria sentido impor a quem pretende invocar como fundamentos de impugnação da liquidação oficiosa efectuada ao abrigo do art. 88.º do CIVA que inexistem factos tributários e que não estava obrigado a apresentar a declaração periódica para efeitos de IVA, por já não ser sujeito passivo de imposto, a prévia apresentação de uma declaração de substituição.*
- III — A exigência de apresentação das declarações de substituição como condição de abertura da via contenciosa prevista no n.º 2 do art. 97.º do CIVA deve ser interpretada restritivamente, reconduzindo o alcance da norma aos limites que decorrem da sua razão de ser (cessante ratione legis cessat eius dispositio), o que conduz ao afastamento dessa exigência em casos, como o dos autos, em que a discordância do impugnante com a liquidação oficiosa não se manifesta em relação ao montante da liquidação, mas à prática do acto de liquidação em si.*

Processo n.º 1920/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 788/09.3BELRA

1. RELATÓRIO

1.1 A..... (a seguir Impugnante ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que, julgando verificada a excepção de inimpugnabilidade, por não ter sido dado cumprimento ao disposto no art. 97.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), absolveu a Fazenda Pública da instância na impugnação judicial por aquela deduzida, na qualidade de responsável subsidiário, contra as liquidações oficiosas de IVA que foram efectuadas à sociedade denominada “B..... –, Lda.” ao abrigo do disposto no art. 88.º daquele Código, com referência aos anos de 2003 a 2006.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo e o Recorrente apresentou as alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A) A condição prévia de ser feita a entrega das declarações periódicas para que possa ser feita a reclamação e ou impugnação judicial das dívidas só é aplicável aos sujeitos passivos, tal como assim resulta dos artigos 2.º, 27.º, 29.º, 41.º, 88.º, 89.º e 97.º, todos do CIVA.

B) Encontrando-se uma sociedade inactiva há mais de dois anos relativamente aos exercícios a que dizem respeito as liquidações, a alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIVA faz presumir que a sociedade já não é sujeito passivo de IVA.

C) A inactividade de uma sociedade nos anos a que dizem respeito as liquidações afasta a existência de facto tributário nos respectivos anos e nessa medida, a impugnação não carece de prévia entrega das declarações periódicas de IVA.

D) Acresce que a entrega de declarações periódicas de IVA em situação de inactividade traduzir-se-ia na prática de actos inúteis, uma vez que as declarações seriam todas entregues sem movimento.

E) Inexistindo actividade nos anos a que dizem respeito as liquidações não há facto tributário e consequentemente também não há lugar a imposto.

F) A douda sentença recorrida incorreu em errado julgamento da matéria de direito, mais concretamente do n.º 2 do artigo 97.º do CIVA.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douda decisão recorrida, anulando-se as liquidações de IVA dos anos de 2003 a 2006».

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação ⁽¹⁻²⁾:

«[...] Os sujeitos passivos e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem, nos termos do n.º 1 do art. 97.º do CIVA, recorrer hierarquicamente nos casos previstos no diploma, reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPPT.

Porém, como dispõe o n.º 2 desse preceito, os recursos hierárquicos, as reclamações e as impugnações não serão admitidas se as liquidações forem ainda susceptíveis de correcção nos termos do art. 78.º do mesmo normativo ou se não tiver sido entregue a declaração periódica cuja falta originou a liquidação prevista no seu artigo 88.º.

Foi a não apresentação das declarações de IVA que levou ao indeferimento da reclamação graciosa a que aludem os pontos A) e D) do probatório e à absolvição da Fazenda Pública da instância, “por falta de pressuposto processual ou condição de procedibilidade da acção”.

Sucede que, como também consta do probatório, as liquidações oficiosas em causa são relativas aos anos de 2003 a 2006 e a executada originária não exerce qualquer actividade desde o ano de 1994 - pontos A) e E) do probatório.

A propósito da cessação de actividade prescreve o art. 33.º do CIVA que uma vez verificada deve o sujeito passivo, no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, entregar a respectiva declaração.

Como facilmente se pode intuir a entrega dessa declaração é elemento essencial para a cessação das obrigações fiscais que impedem sobre o sujeito passivo de imposto, designadamente no quadro do regime legal do IVA, e para a invocação da inexistência de facto tributário.

É que a mera inexistência de operações tributáveis não basta para que se tenha por cessada a actividade para efeitos de IVA.

O conceito de cessação de actividade para efeitos de IVA materializa-se através das situações enumeradas no art. 34.º, n.º 1 do CIVA, conferindo o n.º 2 do preceito à AF o poder de declarar oficiosamente a cessação da actividade quando for manifesto que a actividade não está a ser exercida nem

existe da parte do sujeito passivo a intenção de a continuar a exercer, após o que dará cumprimento ao disposto no art. 83.º do CPPT.

Como referem E. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes ¹ [1 CIVA, anotado e comentado, 4.ª edição, Rei dos Livros, p. 643] “o conhecimento da cessação é de primordial importância para os Serviços a fim de poderem manter actualizados os seus meios de controlo informático, permitindo apurar em tempo oportuno a verdadeira situação do contribuinte no quadro das suas obrigações do CIVA”.

A declaração de cessação de actividade possibilitará, para além disso, a averiguação por parte da A.F. dos reais motivos da apresentação dessa declaração em ordem a obviar a incorrecções declarativas susceptíveis de originarem dívidas sobre a situação real do contribuinte.

Ora, no caso vertente, o contribuinte não apresentou declaração de cessação de actividade nem a AT usou da faculdade prevista no n.º 2 do art. 34.º do CIVA. A sociedade em causa mantinha, por isso, à data a que respeitam as liquidações a qualidade de sujeito passivo para efeitos de IVA.

É certo que alínea a) n.º 1 do art. 34.º do CIVA dispõe que se considera verificada a cessação da actividade exercida pelo sujeito passivo quando deixem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de dois anos consecutivos, caso em que se presumem transmitidos, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º, os bens a essa data existentes no activo da empresa. Daí não se retira, porém, ao invés do [que] sustenta o recorrente, a presunção de que a sociedade deixou de ser, após aquele período, sujeito passivo de imposto. A única presunção que se comporta na norma é a de que verificada a situação enunciada na 1.ª parte do preceito “se presumirão transmitidos, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º, os bens a essa data existentes no activo da empresa”.

Por outro lado, podendo a situação prevista na alínea a), n.º 1 do art. 34.º do CIVA fundamentar a declaração da cessação de actividade, nos termos do art. 33.º do CIVA dela não decorre ex lege a perda da qualidade de sujeito passivo nem a mesma impõe à AF o reconhecimento oficioso da cessação de actividade da sociedade. O preceito em análise, bem como as demais alíneas do n.º 1 do art. 34.º do CIVA referem-se ao preceito anterior, no qual se inscreve o dever de declaração de cessação de actividade, surgindo como complemento ou desenvolvimento deste, enunciando os factos cuja ocorrência preenche o conceito de cessação da actividade do sujeito passivo para efeitos da declaração a que alude o art. 33.º do CIVA.

Assim, salvo melhor entendimento, não tendo sido apresentada declaração de cessação de actividade por parte da sociedade em causa, nos termos do art. 33.º do CIVA, nem tendo sido oficiosamente declarada essa cessação de actividade, nos termos do n.º 2 do art. 34.º do mesmo normativo, mantinha a sociedade a qualidade de sujeito passivo do IVA e, como tal, estava sujeita às obrigações que sobre estes impendem.

Logo, podendo os sujeitos passivos e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto recorrer hierarquicamente, reclamar contra os actos de liquidação ou impugná-los, a admissão desse meios processuais e procedimentais estava condicionada à insusceptibilidade de correcção das liquidações, nos termos do art. 78.º do CIVA ou à entrega das declarações periódicas cuja falta tenha originado eventuais liquidações oficiosas, o que, no caso, não se mostra verificado».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar verificada a excepção de inimpugnabilidade dos actos de liquidação oficiosa de IVA referentes aos anos de 2003 a 2006, efectuados nos termos do art. 88.º do CIVA, por não ter sido dado cumprimento ao disposto no art. 97.º, n.º 2 do mesmo Código.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a apreciação da causa, consideram-se provados pelos documentos constantes dos autos e pela prova testemunhal efectuada os seguintes factos:

A) Em 04-02-2009 o ora impugnante apresentou reclamação graciosa, na qualidade de responsável subsidiário da sociedade B -, Lda., das liquidações oficiosas de IVA dos anos de 2003 a 2006. — (cfr. processo de reclamação graciosa apenso).

B) Por despacho do Director de Finanças de Leiria de 09-03-2009, foi declarada a cessação oficiosa para efeitos de IVA e de IRC da sociedade referida na alínea anterior. — (cfr. processo administrativo apenso).

C) Em 29-04-2009 o impugnante foi notificado pelo Serviço de Finanças de Leiria I da decisão de indeferimento da reclamação graciosa referida em A). — (cfr. processo de reclamação graciosa apenso).

D) A decisão de indeferimento referida na alínea anterior fundou-se na falta de entrega da declaração periódica cuja falta originou as liquidações oficiosas em causa. — (cfr. processo de reclamação graciosa em apenso).

E) Desde o ano de 1994 que a sociedade B..... -, Lda., não exerce qualquer actividade. — (facto alegado no art. 7.º da petição inicial e confirmado pelo depoimento das testemunhas)».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A....., na sequência da citação que lhe foi efectuada para, na qualidade de responsável subsidiário, pagar as dívidas provenientes das liquidações oficiosas de IVA que foram efectuadas à sociedade denominada “B..... -, Lda.” com referência aos anos de 2003 a 2006, veio impugnar judicialmente aqueles actos tributários, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa que deduziu contra os mesmos, tudo como lho permite o disposto no n.º 5 do art. 22.º da Lei Geral Tributária ⁽³⁾ (LGT), correspondente ao n.º 4 do mesmo artigo na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 84-E/2014, de 31 de Dezembro.

Alegou o Impugnante, como fundamentos da impugnação judicial, que desde 1994 até à presente data a sociedade originária devedora não exerceu qualquer actividade e que, por isso, não existe qualquer facto tributário (cfr. arts. 6.º a 9.º da petição inicial) e, ademais, que aquela sociedade nunca foi notificada para exercer o direito de audiência prévia às liquidações, sendo que, se o tivesse sido, teria declarado a cessação da actividade ⁽⁴⁾ (cfr. arts. 10.º a 13.º da petição inicial).

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgando procedente a excepção da inimpugnabilidade, suscitada na contestação, absolveu a Fazenda Pública da instância na impugnação judicial deduzida pelo ora Recorrente, na referida qualidade de responsável subsidiário.

Considerou a sentença, em síntese: que os actos impugnados são liquidações oficiosas efectuadas ao abrigo do disposto no art. 88.º, n.º 1, do CIVA, motivo por que a impugnação judicial, nos termos do n.º 2 do art. 97.º do mesmo Código, estava dependente da entrega das declarações periódicas cuja falta os originou, tal como a AT decidiu em sede de reclamação graciosa.

Assim, de acordo com aquele preceito legal – que considerou aplicável aos responsáveis subsidiários «*na medida que é este que representa a sociedade sujeito passivo do imposto*» –, para que o Impugnante pudesse apresentar reclamação ou impugnação judicial daquelas liquidações teriam de ter sido apresentadas as declarações em falta.

Inconformado com a sentença, o Impugnante dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo.

A seu ver, o regime do n.º 2 do art. 97.º do CIVA não logra aplicação «*quando se trate de uma empresa inactiva, como é o caso da devedora principal*». Ou seja, o Recorrente, não pondo em causa que tinha poderes de representação da sociedade a quem foram efectuadas as liquidações e admitindo que, como a sentença afirmou, aquele regime «*tanto vale para o próprio sujeito passivo do imposto como para o responsável subsidiário na medida em que é este que representa a sociedade sujeito passivo do imposto*», apenas questiona a obrigação da sociedade apresentar as declarações referentes aos anos de 2003 a 2006 como condição prévia de acesso à reclamação graciosa e à impugnação judicial das liquidações respeitantes àqueles anos. Sustenta que essa obrigação não existia quer porque a sociedade se encontra inactiva desde 1994, motivo por que se presume que cessou a actividade em 1997, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 34.º do CIVA, e, conseqüentemente, que desde este ano deixou de ser sujeito passivo de imposto e de estar sujeita à obrigação de apresentar declarações periódicas, quer porque, em virtude dessa inactividade, inexistia facto tributário, pelo que seria inútil a apresentação de declarações.

Assim, como deixámos dito, a questão que ora cumpre apreciar e decidir é apenas a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar verificada a excepção de inimpugnabilidade dos actos de liquidação oficiosa de IVA referentes aos anos de 2003 a 2006, efectuados nos termos do art. 88.º do CIVA, por não ter sido dado cumprimento ao disposto no art. 97.º, n.º 2 do mesmo Código.

Note-se, pois, que não cumpre nesta sede averiguar da procedência ou sequer da viabilidade dos fundamentos da impugnação judicial, mas tão-só saber se, em face desses concretos fundamentos, se justifica a decisão recorrida, que absolveu a Fazenda Pública da instância por considerar não verificada uma condição de procedibilidade da acção, qual seja a apresentação das declarações periódicas de IVA.

2.2.2 DA INIMPUGNABILIDADE DAS LIQUIDAÇÕES

Impõem-se alguns considerandos sobre o regime do art. 97.º, n.º 2, do CIVA e o alcance da condição de impugnabilidade aí prevista.

Porque esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se pronunciou recentemente sobre a questão, no acórdão de 2 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 1074/13 ⁽⁵⁾, vamos socorrer-nos da fundamentação que nele foi expandida. Aí ficou dito:

«*O art. 97.º do CIVA (na numeração introduzida pelo Dec. Lei n.º 102/2008, de 20/6), integra-se no Capítulo VII, que tem por título «Garantias dos sujeitos passivos», e sob a epígrafe de «Recurso hierárquico, reclamação e impugnação», estabelece no seu n.º 2 que «Os recursos hierárquicos, as reclamações e as impugnações não são admitidos se as liquidações forem ainda susceptíveis de correcção*

nos termos do artigo 78.º, ou se não tiver sido entregue a declaração periódica cuja falta originou a liquidação prevista no artigo 88.º».

Da leitura desta norma retira-se que é vedado ao sujeito passivo reclamar ou impugnar a liquidação se esta for ainda susceptível de correcção nos termos definidos no art. 78.º, ou se o sujeito passivo não tiver procedido à entrega da declaração periódica cuja falta deu causa à liquidação a que se refere o art. 88.º.

A questão [...] prende-se, assim, com a interpretação do art. 97.º, n.º 2, do CIVA, tendo em conta o regime da liquidação oficiosa previsto no art. 88.º do mesmo diploma legal.

Ora, no que aqui interessa, o art. 88.º do CIVA diz o seguinte:

Artigo 88.º - Liquidação oficiosa do imposto pelos serviços centrais

1- Se a declaração periódica prevista no artigo 40.º não for apresentada, a Direcção-Geral dos Impostos procede à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos de que disponha.

2 - O imposto liquidado nos termos do número anterior deve ser pago nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo mencionado na notificação, efectuada nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o qual não pode ser inferior a 90 dias contados desde o seu envio.

3 - (...)

4 - A liquidação referida no n.º 1 fica sem efeito nos seguintes casos:

a) Se o sujeito passivo, dentro do prazo referido no n.º 2, apresentar a declaração em falta, sem prejuízo da penalidade que ao caso couber;

(...)

Significa isto, em suma, que nos termos do art. 88.º do CIVA, ante a notificação da liquidação oficiosa, o sujeito passivo dispõe de um prazo de 90 dias para expressar a sua discordância quanto ao teor da liquidação oficiosa efectuada pela Administração Tributária e para a eliminar pura e simplesmente da ordem jurídica mediante a entrega das declarações que omitira com referência aos períodos ali considerados.

Prevendo a lei este instrumento administrativo expedito, eficaz e eficiente para o sujeito passivo destruir a liquidação levada a cabo pela Administração Tributária, compreende-se que lhe denegue a possibilidade de prosseguir o mesmo objectivo através de outros meios ou instrumentos impugnatórios, como a reclamação graciosa ou a impugnação judicial. Como se compreende igualmente que, ante a inércia do sujeito passivo, a liquidação oficiosa se converta em definitiva decorrido que seja o prazo para apresentação da declaração em falta.

Nesse contexto, o art. 97.º, n.º 2, do CIVA não padecerá da inconstitucionalidade material [...], na medida em que a lei viabiliza, sem tornar oneroso, o exercício do direito de contrariar e derrubar o acto de liquidação oficiosa no que se refere ao seu quantum».

No entanto, no caso *sub judice* o Impugnante não questiona o *quantum* da liquidação, entendida esta em sentido estrito, como acto de apuramento do imposto devido por aplicação de uma taxa pré-definida na lei à matéria tributável.

Compulsada a petição inicial, verificamos que os vícios assacados às liquidações impugnadas – bem identificados pelo Impugnante – são: *i*) a inexistência de factos tributários (arts. 6.º a 9.º); *ii*) a preterição de formalidade essencial por omissão do dever de audiência prévia às liquidações (arts. 10.º a 13.º)

Parafraseando o citado acórdão de 2 de Julho de 2014, os vícios invocados pelo Impugnante na impugnação judicial não contendem com o apuramento ou quantificação do tributo e que o sujeito passivo poderia ter ultrapassado pela via da entrega das declarações consideradas omitidas, mas com a possibilidade de as liquidações oficiosas serem efectuadas, com a existência de factos tributários e com a preterição da audiência prévia, no procedimento de liquidação oficiosa.

Ora, como resulta do que ficou já dito, a apresentação da declaração de substituição pelo sujeito passivo constitui um modo de intervenção do mesmo para evitar que a liquidação oficiosa feita pela AT se consolide quanto ao seu montante e venha precluir o direito do contribuinte o impugnar contentiosamente. Ou seja, a condição de impugnabilidade prevista no n.º 2 do art. 97.º do CIVA apenas faz sentido quando a discordância do sujeito passivo com a liquidação oficiosa se refira ao *quantum* da obrigação tributária, uma vez que o art. 88.º do CIVA lhe concede um meio administrativo simples e expedito de eliminar essa liquidação oficiosa da ordem jurídica, procedendo à entrega da declaração (denominada, expressivamente, *de substituição*), mas já não quando o fundamento da impugnação se refira ao próprio *an* da obrigação tributária. Não teria sentido impor ao contribuinte que pretende impugnar a liquidação oficiosa efectuada ao abrigo do art. 88.º do CIVA por considerar que a mesma não deveria ter lugar (designadamente por entender que inexistem factos tributários e que, em consequência da sua inactividade, deixou de ser sujeito passivo e de estar obrigado à apresentação de declarações periódicas) a necessidade de apresentar declaração de substituição, ainda que “a zeros”. Como bem argumenta o Impugnante, seria inútil e, para além do mais, contenderia com a sua tese de que a sociedade não estava sujeito à obrigação de apresentação das declarações periódicas para efeitos de IVA, porque deixara de ser sujeito passivo de imposto em virtude do período por que se manteve inactiva.

A exigência de apresentação das declarações de substituição como condição de abertura da via contenciosa prevista no n.º 2 do art. 97.º do CIVA deve ser interpretada restritivamente, reconduzindo o alcance da norma aos limites que decorrem da sua razão de ser ⁽⁶⁾, o que conduz ao afastamento dessa exigência em casos, como o dos autos, em que a discordância do Impugnante com a liquidação oficiosa não se manifesta em relação ao montante da liquidação, mas à prática do acto de liquidação em si. Aliás, aconselha-se a maior prudência na interpretação das regras, como a do n.º 2 do art. 97.º do CIVA, que estabelecem restrições no acesso dos contribuintes aos meios de controlo contenciosos, garantido pelo art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa ⁽⁷⁾.

A sentença recorrida, que interpretou a referida norma com um sentido mais abrangente, eventualmente mais chegado à letra da lei, não pode manter-se, antes devendo o Tribunal de 1.ª instância prosseguir com a apreciação das questões suscitadas pelo Impugnante, se a tal nada mais obstar.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A condição de impugnabilidade prevista no n.º 2 do art. 97.º do CIVA apenas faz sentido quando a discordância do sujeito passivo com a liquidação oficiosa se refira ao *quantum* da obrigação tributária, uma vez que o art. 88.º do CIVA lhe concede um meio administrativo simples e expedito de eliminar essa liquidação oficiosa da ordem jurídica, procedendo à entrega da declaração em falta (denominada, expressivamente, *de substituição*), mas já não quando o fundamento da impugnação se refira ao próprio *an* da obrigação tributária.

II - Não teria sentido impor a quem pretende invocar como fundamentos de impugnação da liquidação oficiosa efectuada ao abrigo do art. 88.º do CIVA que inexistem factos tributários e que não estava obrigado a apresentar a declaração periódica para efeitos de IVA, por já não ser sujeito passivo de imposto, a prévia apresentação de uma declaração de substituição.

III - A exigência de apresentação das declarações de substituição como condição de abertura da via contenciosa prevista no n.º 2 do art. 97.º do CIVA deve ser interpretada restritivamente, reconduzindo o alcance da norma aos limites que decorrem da sua razão de ser (*cessante ratione legis cessat eius dispositio*), o que conduz ao afastamento dessa exigência em casos, como o dos autos, em que a discordância do impugnante com a liquidação oficiosa não se manifesta em relação ao montante da liquidação, mas à prática do acto de liquidação em si.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

⁽²⁾ Porque usaremos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pelos Recorrentes.

⁽³⁾ «As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais».

⁽⁴⁾ É com este sentido que interpretamos a afirmação de que «se tem sido notificada da audição prévia antes das liquidações, teria cessado a sua actividade».

⁽⁵⁾ Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bb2cc6b780a52a080257d190050393f?OpenDocument>.

⁽⁶⁾ Às vezes, «o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que pretendia dizer. Também aqui a ratio legis terá uma palavra decisiva. O intérprete não deve deixar-se arrastar pelo alcance aparente do texto, mas deve restringir este em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo, isto é, com aquela ratio. O argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: cessante ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)» (BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, pág. 186).

⁽⁷⁾ «É garantido aos administrados tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas».

Acórdão de 15 de Abril de 2015.**Assunto:**

Direito de Retenção. Pedido de Anulação de Venda.

Sumário:

- I — O ónus a que se refere o artigo 257º, n.º 1, alínea a), do CPPT tem o sentido de uma limitação ou gravame do direito do adquirente face às expectativas que gizaram a aquisição, e que só por este pode ser invocado para o efeito de anular a venda, como claramente resulta do que dispõe o artigo 838º, n.º 1, do CPC (anterior artigo 908º, n.º 1) e, por conseguinte, o retentor não tem legitimidade para pedir a anulação da venda com fundamento no seu direito de retenção.*
- II — Ao promitente-comprador que goze do direito de retenção sobre o prédio penhorado é facultado o direito de reclamar o seu crédito no processo de execução, a fim de ser pago pelo produto da venda no âmbito desse processo, a par dos demais credores, tendo em conta o privilégio creditório que lhe é conferido por esse direito de retenção, e por aqui se queda esse seu direito, que caduca com a venda.*
- III — É, pois, através da reclamação de créditos na execução que o promitente-comprador pode fazer valer o seu direito, obtendo o pagamento do que legalmente lhe é devido pelo logro do cumprimento do contrato que celebrou com o executado.*
- IV — Só os intervenientes no processo de execução têm interesse na venda, e, por conseguinte legitimidade para pedir a sua anulação com fundamento em irregularidades que possam nela ter influência.*

Processo n.º 253/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

I. A....., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que julgou improcedente a reclamação que deduziu, na qualidade de titular de direito de retenção sobre o prédio urbano vendido na execução fiscal n.º 2810200701053558 e apensos, contra o acto de indeferimento tácito do pedido de anulação de venda desse imóvel, levada a cabo no processo de execução fiscal, instaurado no Serviço de Finanças do Funchal-1 contra B.....

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

A. Vem o presente recurso interposto da decisão proferida pelo Tribunal *a quo* que julgou improcedente a Reclamação do Recorrido relativamente à anulação da venda em processo de execução fiscal.

B. Contudo, o Recorrente não pode concordar com a decisão proferida.

C. Porquanto, o Recorrente é titular de direito de retenção sobre a fração autónoma objeto da venda.

D. Tal direito de retenção deriva dos contratos-promessa celebrados pelo Recorrente e sua mãe com o executado.

E. Tal direito não é posto em causa nem pela Fazenda Pública nem pelo Tribunal a quo.

F. Apesar de o Tribunal a quo entender que para requerer a anulação da venda, apenas têm legitimidade o executado, o preferente ou o remidor, importa lembrar que o ora Recorrente não é um terceiro qualquer, mas sim o morador daquela fração pela qual pagou integralmente o preço e ainda não procedeu à celebração do contrato prometido.

G. A referida fração foi alienada sem que fosse visitada por quem quer que seja.

H. O artigo 20º da CRP consagra o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos interesses e direitos legalmente protegidos.

I. Tal preceito constitucional é concretizado no âmbito fiscal no artigo 9º da LGT.

J. O único meio ao dispor do Recorrente para conseguir proteger o seu direito é através da anulação da venda, uma vez que apenas teve conhecimento de que a habitação onde reside tinha sido alienada já depois dessa venda, não tendo por isso oportunidade de socorrer-se de quaisquer outros meios que a lei pôe ao seu dispor.

K. Note-se que o direito do Recorrente não se resume a um mero direito de crédito, como também ao seu direito de habitação constitucionalmente consagrado no artigo 65º da CRP.

L. O ora Recorrente é profundamente prejudicado com a não anulação da venda, inclusive ainda mais do que o Executado porque este para além de ter recebido o preço pago pela aquisição da referida fração pelo Recorrente, vê-se livre de uma dívida fiscal e do processo executivo à custa da alienação de um bem que já não lhe pertence e sobre o qual não tem qualquer tipo de interesse.

M. Ou seja, prejudica-se um terceiro de boa-fé e favorece-se o contribuinte incumpridor.

N. No artigo 65º da LGT prevê-se que podem intervir no procedimento tributário todos aqueles que possam ser afetados pela decisão.

O. Ora tal princípio também deveria aplicar-se *in casu*.

P. E toda esta problemática resulta unicamente do facto de que não houve a publicitação da venda da fração autónoma.

Q. Conforme ficou provado pelo Tribunal *a quo* a única publicitação que se assistiu da venda cingiu-se à afixação de um edital no Serviço de Finanças em causa.

R. Se é verdade que a redação atual do 249º do CPPT relativo à publicidade da venda apenas obriga à divulgação pela Internet.

S. Também é verdade que a redação daquele mesmo artigo com referência à data de início do processo de execução fiscal era outra.

T. Aliás, tal alteração apenas veio a ocorrer com a LOE de 2012, sendo claro que não se aplicaria aos processos pendentes como era o caso.

U. Assim, antes da alteração pela LOE de 2012 era obrigatório, para além da divulgação na Internet, a afixação de um edital no Serviço de Finanças competente, na Junta de Freguesia respetiva e principalmente na porta do prédio objeto da venda e ainda um anúncio num dos jornais mais lidos do lugar da execução ou localização dos bens com a antecedência de 10 dias úteis.

V. O que não se cumpriu, eliminando-se assim a possibilidade de o ora Recorrente tomar conhecimento do que se estava a passar em relação à sua fração autónoma e de tomar as devidas medidas para acautelar o seu direito.

W. Apesar de o n.º 3 do artigo 13º da LGT ditar que as normas sobre processo tributário são de aplicação imediata, a verdade é que naquele mesmo preceito se salvaguarda os direitos, liberdades e garantias anteriormente constituídos.

X. Ora, ao exigir-se antes da LOE de 2012, a verificação de todas aquelas formalidades, estava-se a garantir a proteção quer do executado como de eventuais interessados.

Y. Mesmo que se entenda que a alteração do artigo 249º do CPPT pela LOE 2012 se aplica aos processos pendentes à data e consequentemente aplicando-se ao presente caso, não nos podemos esquecer o que dispõe o CPC, que se aplica subsidiariamente por força do artigo 2º do CPPT relativamente a esta matéria.

Z. Assim, por força da alínea b) do n.º 1 do artigo 817º do CPC seria sempre obrigatória a afixação de um edital na porta do prédio urbano a vender.

AA. A *ratio legis* da necessidade de tal formalidade consiste, conforme refere o Tribunal da Relação do Porto de 10/03/2009, relator C....., disponível em www.dgsi.pt, "(...) em garantir que a venda a efetuar seja do conhecimento esclarecido do maior número de pessoas, potenciais proponentes (...)".

BB. A preterição de tal formalidade constitui uma nulidade processual nos termos do artigo 195º do CPC ex vi pelo artigo 2º do CPPT, que terá como consequência a anulação da venda.

CC. Insiste-se: é inconcebível que a casa onde o Recorrente reside há mais de treze anos tenha sido vendida sem que o mesmo tenha tido conhecimento dessa situação, sem que alguém tenha vindo visitá-la e sem que tenha sido notificado nesse sentido quando a Administração Tributária sabia e não podia ignorar que o Recorrente residia na mesma já que a mesma corresponde à morada fiscal do mesmo!

DD. Não se aceita que para se vender uma residência, direito com relevo constitucional, se baste com uma divulgação na internet!

EE. Exigir que os contribuintes consultem diariamente o *site* das Finanças de modo a verificar se o prédio onde reside será objeto de uma venda é completamente impraticável.

FF. O mesmo se diga em relação ao edital no Serviço de Finanças: é impossível que, diariamente, os contribuintes se dirijam a tal serviço como mesmo objetivo.

GG. A mera publicitação na Internet toma o procedimento de alienação num sistema obscuro e apenas acessível a alguns contribuintes.

HH. Compreende-se o interesse público relativo à cobrança de receitas das entidades de direito público, mas tal não interesse não se poderá sobrepor as garantias dos contribuintes e mais do que isso ao direito constitucional de habitação.

II. É inconcebível que se aliene um apartamento por uma dívida que não ultrapassa os cinco mil euros, deixando uma família que nada tem a ver com o processo, que não incumpriu com as suas obrigações, desalojada.

JJ. Ao permitir-se que a seja vendida a fração autónoma apenas com uma mera divulgação eletrónica e um edital no Serviço de Finanças assiste-se a um verdadeiro retrocesso social e à consagração de um sistema processual obscuro, injusto e usurpador da propriedade privada, mais, deixam de interessar os meios para alcançar os fins.

KK. Ao decidir como decidiu, o Tribunal a quo violou os artigos 249º do CPPT na redação anterior à LOE de 2012, ou, caso assim não entenda, violou a alínea b) do n.º 1 do artigo 817º do CPC, aplicável *ex vi* pelo artigo 2º do CPPT e ainda os artigos 257º e 9º do CPPT, os artigos 20º e 65º da CRP e os artigos 9º e o 65º da LGT.

1.2. A Fazenda Pública apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, e que concluiu da seguinte forma:

A. O ora recorrente não tem legitimidade para requerer a anulação de venda com fundamento na desconsideração de um ónus real, à luz da alínea a) do n.º 1 do artigo 257º do CPPT, designadamente por força de um alegado direito de retenção sobre o imóvel alienado, por não ser *executado, preferente* ou *remidor* nos autos de execução fiscal e não ser, assim, titular de interesse relevante que lhe confira legitimidade processual.

B. De igual modo, não tem o recorrente legitimidade para requerer a anulação de venda com fundamento em falta de publicidade da mesma, à luz do disposto artigo 249º do CPPT.

C. Contudo, mesmo que assim não se entendesse, o argumento da falta de publicidade da venda apresentado pelo recorrente jamais poderia merecer acolhimento.

D. Dispõe o n.º 3 do artigo 12º da Lei Geral Tributária (LGT) que “*As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*”.

E. Sendo o artigo 249º do CPPT uma norma processual, no que à publicidade da venda em execução fiscal diz respeito, não restam dúvidas que a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, tem aplicação imediata a todos os processos de execução fiscal pendentes, como foi o caso dos autos de execução fiscal ora controvertidos,

F. Sendo que a ressalva feita na parte final do sobredito n.º 3 do artigo 12º da LGT, quanto à salvaguarda das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, prende-se com o respeito pelos meios de reação que os contribuintes tinham ao seu dispor antes da entrada em vigor de uma nova norma procedimental ou processual.

G. Dito isto, também não colhe a invocada violação da alínea b) do n.º 1 do artigo 817º do CPC, pois as normas do processo civil aplicam-se apenas subsidiariamente, por forma a preencher as lacunas eventualmente existentes no CPPT, diploma que assume a qualidade de lei especial quanto ao procedimento e processo tributário.

H. Tal lacuna não existe no caso concreto, pois o artigo 249º do CPPT estatui as regras especiais da publicidade da venda coerciva efetuada na execução fiscal, não havendo, assim aplicação subsidiária do artigo 817º, n.º 1, alínea b) do CPC,

I. Tendo sido dados como factos provados a publicitação da venda no Portal das Finanças, por meio de leilão eletrónico e a afixação de edital de convocação de credores e venda judicial e anúncio no Serviço de Finanças do Funchal-1, pelo que, contrariamente ao que pretende fazer valer o recorrente, foram cumpridas as formalidades legais de publicitação e convocação de todos os credores, incluindo os desconhecidos, nos termos do n.º 2 do artigo 239º e 242º do CPPT.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, com a seguinte argumentação:

«O ora Reclamante é beneficiário da promessa de compra e venda a que alude o ponto 21 do conjunto dos factos provados. Contudo, não resulta claramente do probatório da sentença que tenha havido traditio rei. [...].

Poderá, pois, questionar-se, face ao universo dos factos provados, a existência do direito de retenção em que se suporta o discurso recursivo.

Admitindo, porém, a existência desse direito sempre se dirá que o mesmo, como direito real de garantia que é, caduca com a venda na execução fiscal, transferindo-se para o produto da venda a preferência no pagamento que o mesmo confere (arts. 759º, n.º 1 e 824º n.ºs 2 e 3, ambos do C. Civil).

Questão é saber se, ainda assim, o ora Recorrente pode obter a pretendida anulação da venda. [...]

No pedido que formulou na Reclamação o ora Recorrente invocou a violação do art. 249º do CPPT e do art. 817º, n.º 1 do NCPC, preceitos que se referem à publicidade da venda, invocando ainda o disposto no arts. 195º, 838º e 839º, todos do NCPC, sendo o primeiro relativo às regras gerais sobre a nulidade dos actos e os demais atinentes aos motivos que podem legitimar o pedido de anulação de venda. Alicerçou ainda o Reclamante (ora Recorrente) a sua pretensão da anulação da venda na falta de reconhecimento do direito de retenção sobre o bem vendido.

Sendo manifesto que os fundamentos invocados para a anulação da venda não cabem nas hipóteses previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1, do art. 257º do CPPT, e no n.º 1 do art. 838º do NCPC [Os ónus e

limitações relevantes serão as que não caducam com a venda na execução - Ac. STA de 13.01.2010 - Rec. n.º 0802/09], também parece certo que os mesmos não cabem nas hipóteses previstas nas alíneas a), b) e d), do n.º 1 do art. 839º do NCPC. E aferindo-se a legitimidade activa para a anulação de venda pelo fundamento que servir de base ao pedido, não parece que essa legitimidade possa ser invocada no que concerne ao fundamento que o Reclamante, ora Recorrente, ancora na alínea a) do n.º 1, do art. 257º do CPPT e no art. 838º do NCPC (cfr. CPPT, vol. IV, 6.ª edição, pág. 193).

Por outro lado, não constituindo a falta de reconhecimento do direito de retenção, enquanto tal, fundamento válido de pedido de anulação de venda em execução fiscal, questão que o ora Recorrente, de resto, nem sequer inclui na sua argumentação recursiva, sobeja a situação contemplada na alínea c) do 839º do NCPC, que prevê que a venda fique sem efeito se for anulado o acto da venda com fundamento na existência de nulidades processuais, nos termos do disposto no art. 195º do NCPC. [...]

Sucedendo que no caso em apreço, ao invés do que alega o ora Recorrente, não foram omitidas quaisquer formalidades legais que devessem ter sido observadas na publicitação da questionada venda. [...]

No caso vertente, o que resulta dos factos provados é que, determinada a venda através de leilão electrónico, foi emitido pelo Serviço de Finanças, com data de 12.11.2013, edital de convocação de credores e venda judicial, o qual foi afixado no Serviço de Finanças Funchal 1 (pontos 11 e 12 do probatório).

Sustenta o ora Recorrente que a alteração do art. 249º do CPPT operada pela LOE de 2012 era inaplicável ao caso e que, mesmo que assim não fosse, sempre haveria que dar cumprimento ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 817º do NCPC, aplicável ex vi do art. 2º do CPPT.

Mas não tem razão, salvo melhor entendimento.

Como decorre do disposto no art. 12º, n.º 3, da LGT, as normas sobre procedimento e processo, como é o caso do art. 249º do CPPT, são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, sendo que, no caso vertente, não se manifestam direitos ou interesses dessa natureza que importe acautelar. Tanto quanto se vê dos autos e decorre da factualidade levada ao probatório, o primeiro contacto do ora Recorrente com a execução fiscal apenas teve lugar após a realização da venda, pelo que, não são invocáveis direitos ou interesses que nesse âmbito se tenham constituído antes da entrada em vigor da LOE de 2012.

Por outro lado, como bem nota a entidade recorrida nas suas contra-alegações, também não colhe a invocada inobservância do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 817º do NCPC, pois a aplicação supletiva das normas do processo civil apenas tem lugar quando exista caso omissis e, no caso vertente, tal não se verifica. As regras especiais relativas à publicitação da venda na execução fiscal são aquelas que encontram inscritas no art. 249º do CPPT.»

1.4. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

2. Na sentença recorrida julgou-se como provada a seguinte factualidade:

1) Em 25/11/1996 foi efetuada a inscrição Ap. 10 de 25/11/1996, na Conservatória do Registo Predial de Santa Cruz, da aquisição do prédio urbano inscrito sob o artigo 4508, fração, da freguesia de, Concelho de Santa Cruz, descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Cruz sob o n.º 1680, em nome de B..... e mulher D..... (cfr. fls. 71, 72, 74 a 80 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

2) Em 27/05/2007 foi instaurado contra B..... a execução fiscal com o n.º 2810200701053558 e apensos para cobrança coerciva de quantias devidas a título de imposto municipal sobre imóveis, tendo o mesmo sido citado em 24/05/2010 (cfr. fls. 1 a 17 dos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido)

3) No âmbito do processo de execução fiscal referido em 2, do Serviço de Finanças do Funchal - 1, foi penhorado, em 06/10/2010, prédio urbano inscrito sob o artigo 4508, fração da freguesia de, Concelho de Santa Cruz, descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Cruz sob o n.º 1680/19950410- C, para pagamento da quantia exequenda de € 31.852,66, prédio ao qual é atribuído o valor patrimonial de € 50 515,05 (cfr. fls. 23 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

4) A penhora referenciada em 3 foi notificada ao Executado, através do ofício 5195, datado de 06/10/2010, por carta registada com aviso de receção, assinado em 08/10/10 (cfr. fls. 24 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido)

5) Por ofício n.º 5196 de 06/10/10, dirigido ao Conservador da Conservatória do Registo Predial do Funchal, foi pedido o registo da penhora do prédio referida em 2 (cfr. fls 25 a 57 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

6) Em 24/02/2012 foi efetuada a inscrição Ap. 2786 de 2012/02/24, na Conservatória do Registo Predial de Santa Cruz; da penhora referida em 3, a favor da Fazenda Nacional (cfr. fls. 54 a 57 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

7) Foram remetidas aos executados as notificação da penhora, via postal sob registo, constantes de fls. 58 a 67 dos autos, as quais foram devolvidas ao órgão de execução fiscal (cfr. fls. 58 a 70 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido)

8) Foi remetida citação a D., na qualidade de cônjuge do executado, a qual veio devolvida, tendo sido remetida nova carta de citação, nos termos constante de fls. 88 a 91 e 107 a 110 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

9) Foram citados, na qualidade de credores do executado, E.....- Compra e Venda de Imóveis, Lda, F....., Lda, Banco G....., S.A., H..... SARL, Banco I..... (cfr. fls. 92 a 95, 104 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

10) Por ofício n.º 6233 de 13/08/2013 foi remetida notificação ao executado da nomeação de fiel depositário, a qual foi devolvida, tendo sido remetida segunda via por ofício n.º 8057 de 15/10/2013 (cfr. fls. 96 e 103 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

11) Em 12/11/2013, pelo Chefe de Finanças, foi emitido despacho no qual se refere, nomeadamente, o seguinte: «(...) ordeno a marcação da venda do imóvel, artigo 4508 da Fração “C..., freguesia do Caniço, Concelho de Santa Cruz através de leilão eletrónico no dia 2014/06/11 às 11:00 (...)” - (cfr. fls. 118 a 123 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

12) Foi emitido, com data de 12/11/2013, pelo Serviço de Finanças, edital de convocação de credores e venda judicial e anúncio, o qual foi afixado no Serviço de Finanças de Funchal 1 (cfr. fls. 126 e 149 dos autos, cujo teor se dá por totalmente reproduzido).

13) Foram remetidas aos executados notificações da venda, as quais vieram devolvidas, tendo as mesmas sido repetidas (cfr. fls. 127 a 148 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

14) Do “*detalhe do leilão eletrónico*” publicitado em página da internet consta, designadamente, o seguinte:

«*Fecho 2014-06-11*

Valor Base 56.700,00€

Ultima licitação 70.000,00 €» - (cfr. fls. 151 do processo executivo que aqui se dá por totalmente reproduzido).

15) No seguimento do leilão eletrónico, foi pago o preço pela aquisição da fração, bem como o respetivo imposto de selo (cfr. fls. 154 a 159 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido).

16) Em 30/07/2014 foi Lavrado “*Auto de levantamento de penhora*” (cfr fls. 191 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido).

17) Em 31/07/2014 foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças, do qual consta, designadamente o seguinte «(...) *mostrando-se integralmente pago o preço e as obrigações fiscais inerentes a transmissão nos termos do art.º 260º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), ordeno o levantamento da Penhora e o cancelamento dos direitos reais que caducam de acordo com o artigo 824º n.º 2 do Código Civil (CC).*»- cfr. fls. dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido.

18) Em 10/09/2014, deu entrada na Direção Regional, pedido de anulação da venda (cfr. fls. 211 a 222 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido).

19) Por requerimento entrado no Serviço de Finanças do Funchal em 05/11/2014, veio o Requerente interpor reclamação judicial do indeferimento tácito do pedido de anulação de venda (cfr. fls. 310 a 413 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido).

20) Em 02/07/2001 foi subscrito documento intitulado “*Contrato-Promessa*” entre B..... e D..... e J....., mãe do Reclamante, no qual aqueles prometeram vender e esta prometeu comprar a fração autónoma designada pela letra “.....”, localizada no rés-do-chão do corpo I, com a garagem “.....” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, ao sítio da, freguesia do....., descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Cruz sob o n.º 01680/100495, pelo preço de 27.500.000\$00, tendo os promitentes vendedores declarado ter recebido, a título de sinal, a quantia de 10.000.000\$00 e prevendo-se, na clausula quinta, a possibilidade da segunda outorgante poder alojar-se na fração a título de empréstimo gratuito (cfr. fls. 331 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido, facto não contestado).

21) Em 01/03/2002, foi subscrito documento intitulado “*Contrato-Promessa*” entre B..... e D..... e A....., ora Reclamante, no qual aqueles prometeram vender e este prometeu comprar a fração autónoma designada pela letra “.....”, localizada no rés-do-chão do corpo I, com a garagem “.....” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, ao sítio da, freguesia do....., descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Cruz sob o n.º 01680/100495, pelo preço de € 150.000,00, tendo os promitentes vendedores declarado ter recebido, a título de sinal ou principio de pagamento, a quantia de € 49.880,00 e prevendo-se, na cláusula quinta, a possibilidade da segunda outorgante poder alojar-se na fração a título de empréstimo gratuito (cfr. fls. 332 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido facto não contestado).

22) A Rua onde se situa a referida fração autónoma referida no número anterior passou a ser denominada por Rua do - Apartamentos R/C,, freguesia do, concelho de Santa Cruz; sendo a mesma inscrita na matriz sob o número 4508 e descrita na Conservatória do Registo Predial de Santa Cruz, sob o número 1680/19950410-C (cfr. fls. 333 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido; facto não contestado)

23) Dão-se por integralmente reproduzidas as faturas e documentos constantes de fls. 335 a 368 dos autos.

24) Dão-se por integralmente reproduzidos os documentos constantes de fls. 369 a 394 relativos a pagamentos efetuados de A..... e J..... a B.....

25) O Reclamante intentou no Tribunal Judicial da Comarca da Madeira, acção declarativa de condenação sob a forma de processo comum contra B....., D..... e L....., pedindo, designadamente, seja declarado resolvido o contrato promessa mediante petição inicial entregue em 03/10/2014 (cfr. fls. 395 a 409 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido).

26) O Reclamante requereu o registo na Conservatória do Registo Predial do Funchal do pedido de anulação da venda (cfr. fls. 411 e 412 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido).

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a reclamação deduzida contra o acto de indeferimento tácito do pedido de anulação da venda de um bem imóvel (fracção autónoma designada por letra “...” do prédio urbano inscrito sob o artigo 4508 da freguesia de....., Conselho de Santa Cruz) realizada no âmbito de processo de execução fiscal.

O reclamante, invocando a titularidade de direito de retenção sobre o prédio vendido, por ser o seu promitente-comprador em contrato promessa de compra e venda que celebrou com o executado e que terá sido acompanhado de tradição, fundamentou o pedido de anulação da venda na desconsideração desse ónus (direito de retenção) nos moldes definidos no art. 257º, n.º 1, do CPPT, e em nulidades processuais que teriam ocorrido no processo de execução, traduzidas na falta da sua citação para a execução (enquanto credor com garantia real), na falta de citação dos executados para a venda, e na falta de publicidade da venda.

O tribunal *a quo*, configurando embora a possibilidade de o invocado direito de retenção ter emergido na esfera jurídica do reclamante, julgou, todavia, que este não tinha legitimidade para pedir a anulação da venda com fundamento no artigo 257º, n.º 1, do CPPT, ou ainda com fundamento na falta de citação dos executados ou na falta de publicidade da venda, e julgou inexistente o vício da falta de sua citação, alinhando a seguinte fundamentação:

«Foi deduzida a presente reclamação contra o ato tácito de indeferimento de anulação de venda do órgão de execução fiscal cujo regime foi introduzido no artigo 257º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) pelo artigo 152º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 Dezembro (LOE para 2012). [...]

Mas a anulação de venda ocorrida em processo de execução fiscal continua subordinada aos mesmos requisitos de até então, previstos nos n.ºs 1 a 3 do mesmo artigo 257º do CPPT, os quais não foram alterados por tal nova redação introduzida neste artigo

E tais fundamentos são taxativos, já que não se encontram em causa só os interesses do exequente e do executado nessa execução, mas também os de um terceiro, o adquirente do bem, e que pela venda executiva o adquiriu, cujo direito ou interesse legítimo não pode deixar de ser sopesado em tal incidente de anulação de venda, desde logo pelo próprio legislador [Cfr. Ac. TCAS de 31/10/2013, processo n.º 06940/13].

Nos termos do artigo 257º do CPPT e do artigo 908º do CPC, aplicável subsidiariamente, tem legitimidade para requerer a anulação da venda, com algum dos fundamentos aí indicados, o adquirente de bens na execução fiscal o remidor ou o preferente. O executado também pode requerer a anulação da venda, nas situações previstas na alínea b), e nas previstas nas alíneas a), b), e c) do artigo 909º do CPC, para que remete a alínea c), do n.º 1 deste artigo 257º (Jorge Lopes de Sousa, ...). A alínea c) do artigo 909º refere que “a venda fica sem efeito (...) se for anulado ao ato da venda nos termos do artigo 201º”. [...]

A anulação da venda nos termos do artigo 201º do CPC depende de ter ocorrido relativamente ao ato de venda ou aos atos preparatórios a ela respeitantes qualquer omissão de ato ou formalidade prescrita na lei, desde que a irregularidade possa ter influência na venda (n.º 1 e n.º 2 do artigo).

Relativamente à arguição de nulidades - praticadas no processo de execução fiscal, ou decorrentes de omissão de atos — deverá ser feita perante o órgão de execução fiscal, podendo reclamar-se da decisão (desfavorável) proferida por via da reclamação prevista nos artigos 276º e ss. do CPPT.

Alegou o Reclamante em suma, a falta de publicidade da venda (i), a existência de direito de retenção que não foi tomado em consideração, com a consequente nulidade da venda efetuada (ii), e a falta de citação (iii).

Relativamente ao segundo fundamento invocado, defende o Reclamante que se subsume a existência de ónus real desconsiderado na venda, enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 257º do CPPT. [...]

Contudo, para a invocação do fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 257º do CPPT, apenas o executado, preferente ou remidor são titulares de interesse relevante que lhes confere legitimidade processual

A situação também não cabe na previsão da segunda parte da alínea a) do mesmo normativo (erro sobre o objeto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado) sendo que, por outro lado, o direito a anulação da venda com base em erro sobre o objeto transmitido

e sobre as suas qualidades apenas pode ser exercido pelo comprador, sendo fundamento que se destina a proteger os seus interesses (cf. Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e Processo Tributário, 6ª ed., vol. IV, pág 193 a 197).

Pelo que não assiste legitimidade ao promitente-comprador para invocar a anulação da venda com este fundamento.

E o mesmo se dirá quanto ao pedido de anulação da venda com base na falta de publicidade da venda porque não foi afixado nenhum edital na porta da fração, nem na porta da junta de freguesia, o que levou a que o Requerente não tivesse possibilidade de tomar conhecimento da venda e a falta de citação dos executados para a venda, formalidades relativas ao ato preparatório da venda (artigo 201º do CPC).

Invocou, por ultimo o Reclamante, a falta de citação, porquanto e credor com garantia real, pelo que deveria ter sido citado. [...]

Resulta dos factos provados que foi emitido, com data de 12/11/2013, pelo Serviço de Finanças, edital de convocação de credores e venda judicial e anúncio, o qual foi afixado no Serviço de Finanças de Funchal 1. // Ora, não tendo o Reclamante procedido ao registo do alegado direito de crédito, impedindo o seu conhecimento por parte do órgão de execução fiscal sempre se trataria de um credor desconhecido, a ser citado nos termos do n.º 2 do artigo 239º e 242º do CPPT, mediante citação edital. O que sucedeu nos presentes autos.

Pelo que improcede, nesta parte, a ação.»

Neste recurso, sem pôr em causa o julgado sobre as alegadas faltas de citação, o recorrente insiste que lhe assiste o direito de pedir a anulação da venda nos moldes definidos no art. 257º, n.º 1, do CPPT, por ser titular de direito de retenção sobre o prédio vendido, e por esse direito não envolver apenas um direito de crédito, mas também o direito à habitação consagrado no art. 65º da Constituição, sustentando que só este meio legal lhe permite a defesa do seu direito, por só ter tomado conhecimento da venda após a sua realização. Mais argumenta que, por aplicação do princípio contido no art. 65º da LGT, deve ser admitido a intervir para acautelar os seus interesses, e sustenta que o desconhecimento da venda se deveu à falta da sua publicitação, particularmente à falta de afixação de um edital na porta do prédio nos termos impostos pelo art. 249º do CPPT (na redacção anterior às alterações introduzidas pela LOE de 2012), que tem por aplicável, ou nos termos do que dispõe o art. 817º, n.º 1, alínea b), do CPC, que advoga ser de aplicação subsidiária, defendendo que a preterição desta formalidade legal constitui uma nulidade processual determinante da anulação da venda.

Termos em que sustenta que a sentença recorrida violou os artigos 257º e 9º do CPPT, 20º e 65º da CRP, 9º e 65º da LGT, 249º do CPPT, e 817º, n.º 1, alínea b), do CPC.

As questões que se colocam neste recurso são, pois, as de saber se o titular do direito de retenção sobre um prédio vendido em processo de execução fiscal tem legitimidade para pedir a anulação da venda com fundamento nesse ónus, à luz da previsão contida no art. 257º, n.º 1, do CPPT, e se houve preterição de formalidades legais no anúncio da venda que permitisse, ao titular desse direito de retenção, pedir a anulação da venda.

3.1. O recorrente defende que o direito de retenção sobre o imóvel vendido lhe permite pedir a anulação da venda nos termos do artigo 257º, n.º 1, alínea a), do CPPT, no entendimento de que esse direito constitui um ónus que não foi tomado em consideração na venda, e de que, sendo morador na fracção vendida, está também em causa o direito à habitação a que se refere o artigo 65º da Constituição, e não apenas um direito de crédito.

Em primeiro lugar, importa relembrar que o contrato promessa de compra e venda se objectiva na promessa, firmada entre as partes, de celebrar um contrato de compra e venda destinado à transmissão e aquisição da propriedade de um determinado bem. Esta promessa de contratar pode ser acompanhada da *traditio rei*, que conferirá ao promitente-comprador um direito de retenção sobre o bem que o promitente-vendedor se comprometeu a alienar, e que, funcionando como garantia real da obrigação de contratar assumida pelo promitente-vendedor, lhe confere o direito de obter, através do valor do bem entregue, pagamento privilegiado do crédito que possa resultar do incumprimento dessa obrigação de vender.

A celebração de um contrato promessa, gerando unicamente uma obrigação de contratar, ainda que garantida por um direito de retenção sobre a coisa prometida vender, não tem, pois, a virtualidade de transferir para o promitente-comprador o direito de propriedade, que continua na titularidade do promitente vendedor até à celebração do contrato de compra e venda. Razão por que, até à realização do contrato prometido, esse bem continua a responder pelas dívidas do promitente-vendedor, podendo, por isso, ser penhorado e vendido em processo de execução que contra ele seja instaurado por qualquer credor, designadamente pela Administração Tributária.

Neste cenário, ao promitente-comprador que goze do direito de retenção sobre o prédio penhorado é facultado o direito de reclamar o seu crédito no processo de execução, a fim de ser pago pelo produto da venda no âmbito desse processo, a par dos demais credores, tendo em conta o privilégio creditório que lhe é conferido por aquele direito de retenção, e por aqui se queda esse seu direito, que caduca com a venda (1).

É este o enquadramento jurídico da situação vertida nos autos.

E não se vê em que medida pode esta solução, que é a definida pela lei, contender com o direito à habitação consignado no artigo 65º da Constituição, posto que esta norma apenas consagra o princípio programático de que todos têm direito a uma habitação condigna, ou ainda com o direito à habitação do recorrente, visto que, através do contrato promessa, este não adquiriu nenhum direito irrestrito de estabelecer a sua habitação no imóvel, mas apenas a promessa de celebração de um contrato de compra e venda que, porventura, a ele conduzisse.

A conexão estabelecida pelo recorrente entre o direito de pedir a anulação da venda e o invocado direito à habitação é, pois, totalmente insubsistente.

E também não lhe assiste o direito de pedir a anulação da venda com fundamento na desconsideração do seu invocado direito de retenção.

Desde logo porque o ónus a que se refere o artigo 257º, n.º 1, alínea a), do CPPT tem o sentido de uma limitação, ou gravame do direito do adquirente face às expectativas que gizaram a aquisição, e que só por este pode ser invocado para o efeito de anular a venda, como claramente resulta do que dispõe o artigo 838º, n.º 1, do CPC (anterior artigo 908º, n.º 1), e, por conseguinte, o retentor não tem legitimidade para pedir a anulação da venda com fundamento no seu direito de retenção.

Além disso, sob o ponto de vista objectivo, o direito de retenção também não constitui fundamento para anular a venda, visto que só são passíveis de fundamentar essa anulação os ónus que não tenham caducado, e, como se viu, o direito de retenção caduca com a venda.

Todavia, a lei não deixa indefeso este direito que assim caduca. É através da reclamação de créditos na execução que, como se deixou explicado, o promitente-comprador pode fazer valer o seu direito, obtendo o pagamento do que legalmente lhe seja devido pelo logro do cumprimento do contrato que celebrou com o executado.

Reclamação essa que o recorrente não deduziu, apesar de ter sido regularmente citado para esse fim como credor desconhecido, nos termos dos artigos 239º, n.º 2, e 240º do CPPT.

E o recorrente também não questiona que fosse essa a sua qualidade. Com efeito, apesar de afirmar nas conclusões das alegações que a Administração Tributária tinha conhecimento de que o seu domicílio fiscal se situava no prédio vendido, o recorrente não põe sequer em causa que a Administração Tributária só depois da venda teve conhecimento do seu invocado direito de retenção. E nem o recorrente se aventa a sugerir que daquele se pode inferir este.

De resto, o recorrente também não traz para este recurso a vertente decisória da sentença recorrida que julgou inverificada a sua falta de citação para reclamar o crédito, e que, por isso, transitou em julgado.

Do exposto resulta que ao julgar que o reclamante, ora recorrente, não tinha legitimidade para pedir a anulação da venda com fundamento na desconsideração do seu direito de retenção sobre o imóvel vendido, a sentença não merece a censura que o Recorrente lhe dirige.

Improcedem, pois, neste aspecto, as conclusões das alegações do recurso.

3.2. Aponta ainda o recorrente à sentença recorrida o vício de violação da lei no que toca à apreciação do pedido de anulação da venda com fundamento na preterição de formalidades na sua publicitação.

O tribunal *a quo*, depois de considerar que, «*A anulação da venda nos termos do artigo 201º do CPC depende de ter ocorrido relativamente ao ato de venda ou aos atos preparatórios a ela respeitantes qualquer omissão de ato ou formalidade prescrita na lei, desde que a irregularidade possa ter influência na venda (nº 1 e n.º 2 do artigo)*», concluiu que não assistia ao reclamante legitimidade para pedir a anulação da venda com fundamento na irregularidade da sua publicitação, pelas mesmas razões que motivavam a falta de legitimidade para pedir essa anulação com fundamento na desconsideração do direito de retenção.

Argumenta, todavia, o recorrente que no caso em apreço deve ter aplicação o princípio contido no artigo 65º da LGT, e que, por isso, deve ser admitido a intervir em todos os procedimentos que o possam afectar, de molde a fazer valer os seus direitos. Mais sustenta que a falta de publicitação da venda o impediu de actuar nesse sentido, constituindo nulidade conducente à anulação da venda; e radica esse vício de falta de publicitação no incumprimento das formalidades impostas pelo artigo 249º do CPPT (na redacção anterior às alterações introduzidas pela LOE de 2012), designadamente por falta de afixação de um edital na porta do prédio vendido, que advoga ser obrigatória, ainda que na vigência das regras fixadas pela nova redacção da referida disposição legal, por aplicação subsidiária do que dispõe o artigo 817º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Civil.

Vejamos.

O artigo 201º do CPC prevê o regime das nulidades processuais não especialmente reguladas, estabelecendo que «*a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa*».

Donde resulta que a anulação da venda depende, não só, de ter ocorrido, relativamente ao acto da venda ou actos anteriores que lhe digam respeito, a omissão de um acto ou de uma formalidade imposta pela lei, como, ainda, da circunstância de essa omissão poder ter tido influência no concreto acto de venda realizado. Não basta, pois, a omissão de uma formalidade legal para que a venda seja anulada; é ainda necessário, como impõe o art.º 201º do CPC, que ela possa ter tido influência no acto. Razão por que a anulação só pode ser decretada se, no circunstancialismo em que ocorreu a irregularidade, se puder afirmar a sua susceptibilidade para influenciar o acto processual de venda efectuado.

Ora, no caso vertente, nem sequer se pode afirmar que o anúncio da venda padeça de qualquer irregularidade, como bem salienta o Exmº Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer.

Com efeito, as normas que respeitam às formalidades do anúncio da venda são de carácter eminentemente adjectivo ou processual, e, por conseguinte, de aplicação imediata, nos termos do que dispõe o artigo 12º, n.º 3, da LGT.

Ora, como decorre do probatório, o anúncio da venda ocorreu em 12/11/2013, e, por conseguinte, em momento em que vigorava já a nova redacção do artigo 249º do CPPT, introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 Dezembro.

E esta disposição legal, estatuindo sobre os meios de divulgação da venda, estabelece no seu n.º 1 que «*Determinada a venda, procede-se à respectiva publicitação, mediante divulgação através da Internet*», e, no seu n.º 2, que «*O disposto no número anterior não prejudica que, por iniciativa do órgão da execução fiscal ou por sugestão dos interessados na venda, sejam utilizados outros meios de divulgação.*».

Ora, a venda foi anunciada por edital afixado no Serviço de Finanças do Funchal 1, onde decorria o processo de execução fiscal, e, por conseguinte, no estrito respeito pelo formalismo consignado na lei. E, ao contrário do que advoga o recorrente, a disciplina contida no artigo 817º, n.º 1, alínea b), do CPC, não tem aqui aplicação subsidiária, visto que esta matéria está expressamente regulada no CPPT, inexistindo, nesta sede, qualquer lacuna.

Para além disso, o recorrente sempre careceria de legitimidade para pedir a anulação da venda com fundamento na preterição de formalidades no seu anúncio, pela comezinha razão de que não se constituiu como credor reclamante, nem, por qualquer outra forma, como parte interveniente no processo de execução, e, nesta circunstância, é alheio aos destinos da venda. E foi este o sentido do julgado.

Termos em que, também neste aspecto, não merece censura a sentença recorrida.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

(¹) Cfr. artigos 824º e 759º, n.ºs. 1 e 2, do Código Civil e 239º e 240º do CPPT.

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Assunto:

Reclamação Judicial. (I)legalidade da Penhora. Plano de Revitalização. Proibição de moratória. Indisponibilidade do crédito tributário.

Sumário:

- I — *Os n.ºs 2 e 3 do art. 36.º da LGT são peremptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias (cfr. também o n.º 3 do art. 85.º do CPPT), salvo nos casos expressamente previstos na lei.*
- II — *A indisponibilidade dos créditos tributários, consagrada no n.º 2 do art. 30.º da LGT («O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária»), foi reafirmada pelo n.º 3 aditado àquele artigo pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial».*

III — *O processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a AT a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.*

Processo n.º 302/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., Lda.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 2 de Fevereiro de 2015, que julgou procedente a reclamação judicial deduzida por A....., LDA, com os sinais dos autos, do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Viseu que ordenou a penhora de imóvel no âmbito do processo de execução fiscal n.º 27202014140163707, instaurado para cobrança coerciva de dívidas de IRS (retenção na fonte), referente ao período de Dezembro de 2013, no montante de €1.854,91.

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

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a consequente revogação do despacho reclamado, cumprindo indagar da sua legalidade;

b) Está em causa decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que ordenou a penhora de um bem imóvel, no caso as instalações da reclamante;

c) Segundo o douto entendimento do Tribunal a quo, não pode ser instaurado qualquer processo de execução e suspendendo-se os existentes, enquanto pender o plano especial de revitalização da empresa reclamante, ao abrigo do art. 17.º-E, n.º 1 do CIRE;

d) Atentos à factualidade cronológica dos acontecimentos, podemos facilmente depreender que a AT agiu em conformidade com os princípios básicos da legalidade fiscal, tendo em atenção a intangibilidade dos créditos tributários e a sua prevalência sobre qualquer legislação especial.

e) A reclamante devedora requereu um plano de recuperação (PER) em 15/11/2013. De acordo com o legalmente previsto, existindo dívidas fiscais à data, no montante de € 23,50, foram as mesmas reclamadas, tendo a AT, através da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, manifestado intenção em participar nas negociações do PER, de acordo com o Ofício 8950 de 28/11/2013. Não obstante esta disponibilidade, o certo é que nunca foi contactada para fazer parte das negociações, embora esta fosse uma diligência obrigatória por lei, nem da lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem da listagem oficial da homologação, consta a AT como credora;

f) O PER foi homologado em 10/03/2014 e afixado por edital em 13/03/2014 (Processo n.º 3523/13.8TBVIS). A instauração do processo executivo onde ocorreu a penhora objecto de reclamação, reporta-se à data de 20/02/2014, não tendo sido realizado qualquer acto conducente à cobrança da dívida até à data de 18/07/2014, data da penhora, muito portanto, após a conclusão das negociações;

g) Tenha-se presente que as normas insertas nos artigos 17-A a 17-I do CIRE não se sobreponem às normas fiscais, conforme dispõe o TCA Sul, no seu douto Acórdão de 08/02/11, no Processo n.º 4497/11: “1. Do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art. 30.º, n.º 2, da L. G. Tributária, decorre a inadmissibilidade, em execuções fiscais em que esteja em causa a sua cobrança, de causas de extinção da execução não previstas nas leis tributárias”, atentos ainda ao facto de que a própria concessão de moratórias se encontra vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (vide artigos 36.º, n.º 3 da LGT e 85.º, n.º 3 do CPPT);

h) Mesmo admitindo-se a aplicação das normas dos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, verifica-se, ainda assim, que não foram efectuadas diligências que afectassem patrimonialmente a situação da devedora durante as negociações, como refere o art. 17.º-E, n.º 1 do CIRE, pois a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito tempo depois do terminus das negociações;

i) Assenta a posição da AT no facto de que, sendo a penhora praticada em sede executiva posterior ao desenlace das negociações do PER, não estava a elas vinculada;

j) Não foi a AT tida nem achada nas negociações do PER, embora, de acordo com o legalmente previsto, cfr. art. 17.º-I do CIRE, devesse a devedora ter notificado todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações, ficando a elas subjugados, mau grado a AT ter realizado todas as diligências ao seu alcance para participar nas mesmas negociações;

k) Como dever obrigatório da defesa da causa pública que impende sobre a AT, acautelando os seus créditos, mal andaria a Fazenda Pública se concedesse alguma excepção, que não é coberta, no nosso entendimento, por qualquer preceito legal;

l) Ao admitir-se a aplicação aos tributos fiscais das normas dos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, esclarece-se que as mesmas só se aplicam ao período em que decorreram as negociações (cfr. n.º 1 do art. 17.º-E do CIRE) para o efeito de obstar à instauração de nova execução ou suspensão das que estejam em curso, extinguindo-se imediatamente a seguir à homologação do plano especial de revitalização;

m) De facto, em face do exposto, tem que ser mantida na ordem jurídica a penhora, por terem sido observados, na íntegra, os preceitos legais;

n) Nestes termos, somos de parecer que o despacho reclamado que ordenou a penhora do bem imóvel, não padece de qualquer vício, devendo o processo executivo prosseguir os seus trâmites legais.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a decisão recorrida ser revogada, com a consequente manutenção do despacho reclamado, prosseguindo a execução os seus termos normais.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu o parecer de fls. 143/145 dos autos, concluindo no sentido da procedência do recurso, com a consequente revogação da sentença recorrida e a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para apreciação das demais questões relativas à legalidade da penhora suscitadas pelo reclamante.

Sem vistos, dado o carácter urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação –

4 – Questão a decidir

É a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento ao ter considerado ilegal a penhora efectuada pelo Serviço de Finanças por ter sido ordenada no âmbito de um processo de execução fiscal que não deveria ter prosseguido, atenta a “pendência” de um processo especial de revitalização, instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I, aditados pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Maio.

5 - Matéria de facto

Na decisão recorrida foram fixados os seguintes factos:

1. Em 15/11/2013, a Reclamante apresentou em juízo um requerimento manifestando a pretensão de levar a cabo negociações com os credores em ordem à obtenção de um acordo dirigido à recuperação da empresa que foi autuado sob o n.º 3523/13.8TBVIS e correu termos pelo 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu. - cfr. certidão de fls. 10 dos autos (SITAF).

2. Em 19/11/2013, foi nomeado o administrador judicial provisório, dada publicidade ao Processo Especial de Revitalização e estipulado prazo para que os credores viessem reclamar os seus créditos - facto não controvertido.

3. Por sentença de 10/03/2014 foi homologado o plano de recuperação da empresa reclamante e declarado encerrado o processo - cfr. fls. 11/12 dos autos (SITAF).

4. Da referida sentença consta, entre o mais, o seguinte: “Mais determino que a presente decisão, nos termos do disposto no artigo 17.º-F, n.º 6, CIRE vincula os credores que não hajam participado na negociação”. - cfr. fls. 12 dos autos (SITAF).

5. O plano de recuperação consta de fls. 158 a 207 dos autos (SITAF), cujo teor se tem por reproduzido.

6. Através de edital afixado em 13.03.2014 foi dada publicidade à referida homologação, dele constando o seguinte: “Mais ficam citados todos os credores e demais interessados de tudo o que antecede e ainda de que a citação vincula os credores, mesmo aqueles que não hajam participado nas negociações” - cfr. fls. 13 dos autos (SITAF).

7. Da decisão referida no ponto 3 foram interpostos recursos para o Tribunal da Relação de Coimbra que, por acórdão datado de 21.10.2014, foram julgados improcedentes. – cfr. acórdão de fls. 78 a 114 dos autos (SITAF).

8. Pelo ofício n.º 8950, de 28/11/2013, remetido pela Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários e dirigido à Reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, a Administração Fiscal manifestou disponibilidade para participar nas negociações a realizar, no âmbito do Processo Especial de Revitalização, bem como as condições de regularização dos seus créditos - cfr. fls. 23/25 dos autos (SITAF).

9. Em 23/01/2014, a Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários remeteu novo ofício dirigido à Reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, no qual refere que apesar da disponibilidade manifestada para participar nas negociações, até ao momento não foi contactada para o efeito, reiterando as condições de regularização dos créditos tributários - cfr. fls. 26/28 dos autos (SITAF).

10. Posteriormente ao início do processo de revitalização, a Reclamante entrou em incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento do IRS/Retenção

na Fonte e IVA, tendo sido, a partir de dezembro de 2013 instaurados pelo Serviço de Finanças de Viseu diversos processos de execução fiscal contra a Reclamante, ascendendo ao valor global de 72.159,36 € – cfr. fls. 29 dos autos (SITAF).

11. O processo de execução fiscal n.º 272020140163707 foi instaurado em 20.02.2014 para cobrança coerciva da quantia de 1.854,91€, IRS (Retenção na Fonte), referente ao período de dezembro de 2013 e respectivos juros de mora. – cfr. fls. 11 e 29 dos autos (SITAF).

12. O prazo de pagamento voluntário da dívida em causa terminou em 30/01/2014 – cfr. fls. 11 dos autos (SITAF).

13. Em 19/05/2014, a Reclamante dirigiu à Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários requerimento de pagamento da dívida exequenda em prestações, a incluir no Plano Especial de Revitalização que, por despacho do Sr. Director de Serviços, por delegação, foi indeferido - cfr. fls. 36 dos autos.

14. A Reclamante, em 27/08/2014, formulou junto do órgão de execução fiscal pedidos de pagamento em prestações no âmbito dos processos de execução fiscal principais n.º 2720201301151746 e n.º 2720201401205986, que foram deferidos na condição de no prazo de 15 dias ser prestada garantia idónea no valor de 71.822,28 € e 10.172,63 €, respectivamente – cfr. fls. 51/52 dos autos (SITAF).

15. A Administração Tributária procedeu à penhora do imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de, concelho e distrito de Viseu sob o n.º 3942-R/C-B e descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Viseu sob o n.º 52177/2006020. – cfr. certidão de fls. 14 e ss. dos autos (SITAF).

16. O imóvel referido no ponto anterior encontra-se onerado com três hipotecas voluntárias, com o valor máximo assegurado em cada uma de 232.093,75 €, 285.723,00 € e 337.802,50 € – cfr. certidão de fls. 14 e ss. dos autos (SITAF).

17. A Reclamante desenvolve a sua atividade comercial no imóvel penhorado.

6 – Apreciando.

6.1 – Da (i)legalidade da penhora em virtude da “pendência” de Processo Especial de Revitalização

A sentença recorrida, a fls. 106 a 118 dos autos, julgou procedente a reclamação judicial deduzida pela ora recorrida do despacho do Chefe de Finanças de Viseu que, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 272020140163707, instaurado para cobrança coerciva de dívidas de IRS relativas a Dezembro de 2013, ordenou a penhora do imóvel onde exerce a sua actividade comercial, no entendimento de que tal penhora era ilegal.

Para assim decidir, considerou o Tribunal “a quo” - após referir que a questão se prende com a interpretação dos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE e de tecer diversos considerandos sobre o diploma – Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que aditou essas normas àquele Código e sobre o PER pelas mesmas instituído -, em síntese, que **o artigo 17.º-E, n.º 1 do CIRE consagra uma norma especial que afasta a aplicação do CPPT**, designadamente o n.º 6 do art. 180.º, como resulta da melhor interpretação do n.º 1 do art. 17.º-E do CIRE, que dispõe que o despacho por que o juiz nomear o administrador judicial provisório obsta à instauração de «**quaisquer acções**» para a cobrança de dívidas contra o devedor e que **a paralela cobrança de dívidas fiscais inviabilizaria na prática a boa concretização do plano de revitalização**», pelo que concluiu pela **impossibilidade de instauração de novos processos de execução fiscal, mesmo que para cobrança de créditos vencidos após o despacho de nomeação do administrador provisório**», razão pela qual julgou a penhora ilegal e ordenou o seu levantamento.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento, alegando, em síntese, que as normas dos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais (e, por isso e por falta de previsão legal, não podia a AT conceder moratória alguma na cobrança da dívida exequenda) e, que, mesmo a admitir-se que são aplicáveis aquelas normas, a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito após a conclusão das negociações ocorridas no PER.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, no seu parecer junto aos autos, sustenta o provimento do recurso, de harmonia, aliás, com o decidido por Acórdão do STA do passado dia 25 de Março, proferido no recurso n.º 278/15, em que as partes são as mesmas e idêntica é a questão decidenda, bem como, no essencial, as alegações de recurso e os probatórios fixados (salvo no que à dívida exequenda respeita).

Sufragamos o mesmo entendimento da questão, pelo que, com a devida vénia, nos limitaremos a transcrever o que sobre ela se consignou no referido Acórdão do passado dia 25 de Março, recurso n.º 278/15:

«Acompanhamos a sentença no segmento em que dá conta da evolução histórica do designado, hoje talvez algo impropriamente, direito falimentar, cujas soluções, umas vezes privilegiam a recuperação das empresas e, outras, manifestam preferência pela liquidação delas, bem como quanto aos pertinentes considerandos que teceu em torno dos motivos e dos fins prosseguidos pelo PER.

No que respeita às alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que institui o PER, aditando ao CIRE os arts. 17.º-A a 17.º-I –, a opção foi claramente no sentido de privilegiar

e fomentar a recuperação, como decorre dos trechos da Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39/XII, que esteve na sua origem e que a Juíza do Tribunal *a quo* oportunamente transcreveu na sentença recorrida.

Mas, a nosso ver, as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, no CIRE, prosseguindo como principal objectivo o de «*reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação*»⁽¹⁾, não permitem concluir que o legislador tenha querido ou admitido restrição alguma ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ou sequer que a sua cobrança pudesse sofrer restrições outras para além das consagradas na legislação aplicável, *maxime* na Lei Geral Tributária (LGT), que, não constituindo lei de valor reforçado, assume a natureza de lei que fixa os princípios e fundamentos do sistema tributário⁽²⁾, e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nesse sentido, da transcrição feita na sentença da referida exposição de motivos permitimo-nos salientar a seguinte passagem, respeitante ao PER: «[...] *Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários*» (sublinhado nosso).

Aponta também nesse sentido o terceiro parágrafo da mesma exposição de motivos, que a sentença não transcreveu, mas que se nos afigura também relevar para o correcto enquadramento da questão a dirimir; por isso, transcrevemo-lo agora: «*As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social*» (sublinhado nosso).

Afigura-se-nos, pois, que, como resulta da referida exposição de motivos, o legislador não quis de modo algum que o propósito assumido de promover a recuperação dos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, em ordem a possibilitar a manutenção do devedor no giro comercial, o tenha determinado a alijar a natureza indisponível dos créditos tributários.

A indisponibilidade dos créditos tributários está expressamente prevista no n.º 2 do art. 30.º da LGT, que dispõe: «*O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária*».

A indisponibilidade dos créditos tributários – que significa que AT não pode discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos – decorre, em última análise, do princípio da legalidade tributária, que impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal [cfr. arts. 103.º, n.º 3, e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA)], e do princípio da igualdade [cfr. arts. 13.º e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 5.º, n.º 1, do CPA], que lhe impõe a obrigação de prosseguir o objectivo de tratar igual e uniformemente todos os contribuintes, *maxime* na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias deles. Ambos os princípios estão também consagrados no art. 55.º da LGT, que enumera os princípios a observar pela AT na sua actividade.

Por outro lado, o art. 36.º da LGT, no seu n.º 2, é inequívoco: «Os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes»⁽³⁾; concretizando, no campo das moratórias, o princípio do citado n.º 2, o n.º 3 do mesmo artigo afirma: «A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei». Em sintonia com o n.º 3 do art. 36.º da LGT, o art. 85.º, n.º 3, do CPPT, prevê que possam ser responsabilizados subsidiariamente os que, dolosamente, concederem moratórias fora dos casos previstos na lei.

Tendo presente o que vimos de dizer, podemos avançar no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário e a impossibilidade de a AT conceder moratórias não previstas na lei⁽⁴⁾ não foram de modo algum postas em causa pelo CIRE⁽⁵⁾, mesmo após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (que veio dar prevalência à recuperação do devedor). Os princípios que enformam o nosso sistema tributário não permitem a extinção, a redução ou a moratória dos créditos fiscais a não ser nos casos previstos expressa e inequivocamente na lei. Assim, a alteração do conteúdo da obrigação fiscal nunca poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, previsto no art. 8.º da LGT e no art. 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico tributária têm de estar tipificados na lei⁽⁶⁾.

É certo que alguma jurisprudência dos tribunais comuns assim o não entendeu, pelo menos até determinado momento ⁽⁷⁾.

Independentemente de saber se essa jurisprudência fez ou não a melhor interpretação das normas legais em confronto – e afigura-se-nos que não –, a mesma deixou, de todo, de ser sustentável após o art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), ter aditado ao art. 30.º da LGT um n.º 3, que, reafirmando o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, estipula: «**O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial**». Ademais, o art. 125.º da mesma Lei estabeleceu que «[o] **disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos**».

Na sequência desse aditamento à lei ⁽⁸⁾, a jurisprudência dos tribunais comuns acabou por inflectir o rumo ⁽⁹⁾.

A sentença recorrida, que aderiu à referida jurisprudência dos tribunais comuns na sua primitiva versão, não pode manter-se.

Pese embora o disposto no art. 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «**A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]**» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos do disposto nos arts. 196.º e 199.º, do CPPT, e do art. 52.º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele.

Note-se, finalmente, que isto não significa que o Estado se ponha à margem do escopo de recuperação do devedor, ou que, com a intransigência na cobrança das dívidas tributárias (e parafraseando a sentença recorrida) **inviabilize na prática a boa concretização do plano de revitalização**.

Na verdade, o CPPT prevê o alargamento do número de prestações mensais até 5 anos quando for notória a dificuldade financeira e sejam previsíveis consequências económicas para os devedores, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta (UC) no momento da autorização, desde que nenhuma delas seja inferior a 10 UC (n.º 6 do art. 196.º, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); o número de prestações pode mesmo ser alargado até ao dobro (10 anos), se, no âmbito de processo de recuperação económica se demonstrar a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável (n.º 7 do mesmo art. 196.º do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril).

Tudo isto, concluímos que a sentença, pese embora tenha seguido corrente jurisprudencial que, em dado momento, vingou no Supremo Tribunal de Justiça, não fez a melhor interpretação e aplicação das normas e princípios legais aplicáveis.» **(fim de citação, com supressão nossa de algumas das notas de rodapé constantes do Acórdão citando)**.

É este julgamento que aqui reiteraremos, pelos motivos doutamente expostos naquele Acórdão e aqui *supra* reproduzidos, razão pela qual, no provimento do recurso, haverá que revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para **conhecimento das demais questões suscitadas em torno da legalidade da penhora**, julgadas prejudicadas pela sentença recorrida.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a reclamação quanto ao fundamento conhecido pela sentença, ordenando-se que os autos regressem à primeira instância para conhecimento das demais questões suscitadas pela reclamante e que a sentença julgou prejudicadas.

Custas pela recorrida, apenas em 1.ª instância, pois não contra-alegou neste STA.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

⁽¹⁾ Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos.

⁽²⁾ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotações 1 e 3 ao art. 2.º, págs. 64 a 66: «A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica», visando «como regra, regular exaustivamente as matérias de que trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada»; consequentemente, «o art. 2.º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a Lei Geral Tributária às restantes leis ordinárias».

(³) Como dizem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., anotação 8 ao art. 36.º, pág. 297, «nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento, etc.» pois «[a] isto se opõe o princípio da legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa».

(⁴) Uma eventual excepção a esse princípio sempre exigiria uma inequívoca manifestação de vontade nesse sentido, concretizada em lei formal da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito, sob pena de violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária.

(⁵) Para maior desenvolvimento sobre a temática da relação entre os créditos tributários e os processos previstos no CIRE, vide

- SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012, disponível em <http://hdl.handle.net/1822/21395> e

- SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência, disponível em <http://hdl.handle.net/10316/24784>, em cuja doutrina nos apoiámos na elaboração do presente acórdão.

(⁶) RUI DUARTE MORAIS, ob. cit., 2.ª ed., p. 220, «Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais». A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista

(⁷) É exemplo paradigmático dessa jurisprudência o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 4 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bff8cf2426fedad6802575d6002e6e8a?OpenDocument>.

(⁸) É discutível se se trata de uma verdadeira alteração legislativa ou se, pelo contrário, o n.º 3 do art. 30.º da LGT não será uma norma com carácter interpretativo e, como tal, sujeita ao regime do art. 13.º do Código Civil, como sustentam SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, ob. cit., que referem que «a solução nele vertida defluiu já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal».

(⁹) Cfr., por mais antigo, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstjf.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/41a380a845ca0e7380257b900033ee4f?OpenDocument>.

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Assunto:

Execução fiscal. Indisponibilidade dos Créditos Tributários. Processo Especial de Revitalização.

Sumário:

- I — *Os n.ºs 2 e 3 do art. 36.º da LGT são peremptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias (cfr. também o n.º 3 do art. 85.º do CPPT), salvo nos casos expressamente previstos na lei.*
- II — *A indisponibilidade dos créditos tributários, consagrada no n.º 2 do art. 30.º da LGT («O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária»), foi reafirmada pelo n.º 3 aditado àquele artigo pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial».*
- III — *O processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a AT a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.*

Processo n.º 331/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

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

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 621/14.4BEVIS

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (doravante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, julgando procedente a reclamação deduzida por “A....., S.A.” (a seguir Executada, Reclamante ou Recorrida) ao abrigo do disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), anulou o acto de penhora efectuado em execução fiscal com o fundamento de que esta prosseguiu ilegalmente, uma vez que tinha sido aprovado e estava pendente um plano de revitalização da sociedade executada.

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso apresentou a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a consequente revogação do despacho reclamado, cumprindo indagar da sua legalidade;

b) Está em causa decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que ordenou a penhora de um bem imóvel, no caso as instalações da reclamante;

c) Segundo o douto entendimento do Tribunal a quo, não pode ser instaurado qualquer processo de execução e suspendendo-se os existentes, enquanto pender o plano especial de revitalização da empresa reclamante, ao abrigo do art. 17.º-E, n.º 1 do CIRE;

d) Atentos à factualidade cronológica dos acontecimentos, podemos facilmente depreender que a AT agiu em conformidade com os princípios básicos da legalidade fiscal, tendo em atenção a intangibilidade dos créditos tributários e a sua prevalência sobre qualquer legislação especial.

e) A reclamante devedora requereu um plano de recuperação (PER) em 15/11/2013. De acordo com o legalmente previsto, existindo dívidas fiscais à data, no montante de € 23,50, foram as mesmas reclamadas, tendo a AT, através da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, manifestado intenção em participar nas negociações do PER, de acordo com o Ofício 8950 de 28/11/2013. Não obstante esta disponibilidade, o certo é que nunca foi contactada para fazer parte das negociações, embora esta fosse uma diligência obrigatória por lei, nem da lista provisória publicada no «Portal Citius», nem da listagem oficial da homologação, consta a AT como credora;

f) O PER foi homologado em 10/03/2014 e afixado por edital em 13/03/2014 (Processo n.º 3523/13.8TBVIS). A instauração do processo executivo onde ocorreu a penhora objecto de reclamação, reporta-se à data de 20/04/2014, não tendo sido realizado qualquer acto conducente à cobrança da dívida até à data de 18/07/2014, data da penhora, muito portanto, após a conclusão das negociações;

g) Tenha-se presente que as normas insertas nos artigos 17-A a 17-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais, conforme dispõe o TCA Sul, no seu douto Acórdão de 08/02/11, no Processo n.º 4497/11: «1. Do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art. 30.º, n.º 2, da L. G. Tributária, decorre a inadmissibilidade, em execuções fiscais em que esteja em causa a sua cobrança, de causas de extinção da execução não previstas nas leis tributárias», atentos ainda ao facto de que a própria concessão de moratórias se encontra vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (vide artigos 36.º, n.º 3 da LGT e 85.º, n.º 3 do CPPT);

h) Mesmo admitindo-se a aplicação das normas dos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, verifica-se, ainda assim, que não foram efectuadas diligências que afectassem patrimonialmente a situação da devedora durante as negociações, como refere o art. 17.º-E, n.º 1 do CIRE, pois a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito tempo depois do terminus das negociações;

i) Assenta a posição da AT no facto de que, sendo a penhora praticada em sede executiva posterior ao desenlace das negociações do PER, não estava a elas vinculada;

j) Não foi a AT tida nem achada nas negociações do PER, embora, de acordo com o legalmente previsto, cfr. art. 17.º-I do CIRE, devesse a devedora ter notificado todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações, ficando a elas subjugados, mau grado a AT ter realizado todas as diligências ao seu alcance para participar nas mesmas negociações;

k) Como dever obrigatório da defesa da causa pública que impende sobre a AT, acautelando os seus créditos, mal andaria a Fazenda Pública se concedesse alguma excepção, que não é coberta, no nosso entendimento, por qualquer preceito legal;

l) Ao admitir-se a aplicação aos tributos fiscais das normas dos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, esclarece-se que as mesmas só se aplicam ao período em que decorreram as negociações (cfr. n.º 1 do art. 17.º-E do CIRE) para o efeito de obstar à instauração de nova execução ou suspensão das que estejam em curso, extinguindo-se imediatamente a seguir à homologação do plano especial de revitalização;

m) De facto, em face do exposto, tem que ser mantida na ordem jurídica a penhora, por terem sido observados, na íntegra, os preceitos legais;

n) Nestes termos, somos de parecer que o despacho reclamado que ordenou a penhora do bem imóvel, não padece de qualquer vício, devendo o processo executivo prosseguir os seus trâmites legais.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a decisão recorrida ser revogada, com a consequente manutenção do despacho reclamado, prosseguindo a execução os seus termos normais».

1.3 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito suspensivo.

1.4 A Reclamante não contra alegou.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser concedido provimento ao recurso, revogada a sentença e ordenada a devolução dos autos à 1.ª instância, para aí serem conhecidos os demais vícios que a sentença considerou prejudicados.

Após analisar detalhadamente a questão, refere que a mesma foi já decidida, em termos que merecem o seu acordo, pelo acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Março de 2015, proferido no processo n.º 278/15, cujo sumário reproduziu.

1.6 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando considerou ilegal a penhora por ter sido ordenada no âmbito de um processo de execução fiscal que não deveria ter prosseguido, atenta a “pendência” de um processo especial de revitalização, instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I, aditados pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Maio.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como assente a seguinte factualidade:

«A) Em 15/11/2013, deram entrada no 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu, os autos de processo especial de revitalização com o n.º 3523/13.8TBVIS, instaurados pela aqui reclamante “A....., Lda.” – cfr. fls. 12 dos autos.

B) Em 19/11/2013, foi nomeado o administrador judicial provisório, dada publicidade ao Processo Especial de Revitalização e estipulado prazo para que os credores viessem reclamar os seus créditos — facto não controvertido.

C) Através do ofício n.º 8950, de 28/11/2013, endereçado pela Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários à reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, a Autoridade Tributária e Aduaneira manifestou disponibilidade para participar nas negociações a realizar no âmbito do processo especial de revitalização, bem como as condições de regularização dos seus créditos — cfr. fls. 25/26 dos autos.

D) Em 23/01/2014, a Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários remeteu novo ofício dirigido à reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, no qual refere que apesar da disponibilidade manifestada para participar nas negociações, até ao momento não tinha sido contactada para o efeito, reiterando as condições de regularização dos créditos tributários — cfr. fls. 27/28 dos autos.

E) Por sentença de 10/03/2014, o plano de recuperação de empresa foi objecto de homologação.

F) Da referida sentença consta:

“No âmbito dos presentes autos de revitalização requeridos pela devedora “A....., Lda.” foi apresentado plano de recuperação que reúne a maioria prevista no artigo 17.º-F CIRE, por remissão para o disposto no artigo 21.º, n.º 1, CIRE, sendo ainda certo que não se ver (ficam as situações que poderiam determinar a não homologação do plano, nos termos dos artigos 215.º e 216.º, CIRE.

Assim, homologo o plano de recuperação junto aos autos e declaro encerrado o processo.

Mais determino que a presente decisão, nos termos do disposto no artigo 17.º-F, n.º 6, CIRE vincula os credores que não hajam participado na negociação.

Cumpra o disposto no artigo 17.º-F, n.º 7, CIRE.” – cfr. fls. 14 dos autos.

G) O referido plano de recuperação consta de fls. 134/183 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

H) Em 13/03/2014 foi afixado edital para publicitação da homologação do plano de recuperação e citação dos credores e outros interessados, constando do mesmo o seguinte: “Mais ficam citados todos os credores e demais interessados de tudo o que antecede e ainda de que a citação vincula os credores, mesmo aqueles que não hajam participado nas negociações” – cfr. fls. 15 dos autos.

I) Da decisão de homologação do plano de recuperação, os credores reclamantes “B....., Lda.”, “C....., S.A.” e “D....., Lda.” interpuseram recursos para o Tribunal da Relação de Coimbra, os quais foram julgados improcedentes, por acórdão de 21/10/2014 - cfr. fls. 68/105 dos autos.

J) Posteriormente ao início do processo especial de revitalização, a reclamante entrou em incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento do IRS/Retenção

na Fonte e IVA, tendo sido, a partir de Dezembro de 2013 instaurados pelo Serviço de Finanças de Viseu diversos processos de execução fiscal, ascendendo o montante global em cobrança coerciva a 72.159,36 € – cfr. fls. 29 e 34/35 dos autos.

K) O processo de execução fiscal n.º 2720201401122312 foi instaurado para cobrança coerciva de dívidas de IVA do período 201401 e juros de mora, no montante global de 2.555,65 € – cfr. fls. 37 e informação de fls. 38 dos autos.

L) O prazo de pagamento voluntário da dívida em causa terminou em 03/04/2014 – cfr. fls. 11 dos autos.

M) Em 19/05/2014, a reclamante dirigiu à Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários requerimento de pagamento da dívida exequenda em prestações, a incluir no Plano Especial de Revitalização que, por despacho do Sr. Director de Serviços, por delegação, foi indeferido - cfr. fls. 36 dos autos.

N) Em 27/08/2014, a reclamante apresentou junto do órgão de execução fiscal pedidos de pagamento em prestações no âmbito dos processos de execução fiscal principais n.º 2720201301151746 e n.º 2720201401205986, que foram deferidos na condição de no prazo de 15 dias ser prestada garantia idónea no valor de 71.822,28 € e 10.172,63 €, respectivamente – cfr. fls. 53/54 dos autos.

O) A Administração Tributária efectuou a penhora do imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de, concelho e distrito de Viseu sob o n.º 3942-R/C-B e descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Viseu sob o n.º 52177/2006020 - cfr. fls. 11 e 16/18 dos autos.

P) O imóvel identificado em O) encontra-se onerado com três hipotecas voluntárias, com o valor máximo assegurado em cada uma de 232.093,75 €, 285.723,00 € e 337.802,50 € – cfr. fls. 16/18 dos autos.

Q) Em 03/09/2014, a reclamante recebeu a “notificação de penhora/citação pessoal” – cfr. fls. 11 e 37 dos autos.

R) A reclamante desenvolve a sua actividade comercial no imóvel penhorado».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Foi instaurado no Tribunal Judicial de Viseu processo especial de revitalização (PER), previsto nos arts. arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE, relativamente à sociedade denominada “A.....”, ora Recorrente.

O processo correu termos sem que a AT participasse na negociação e foi homologado judicialmente o plano de recuperação, por sentença de 10 de Março de 2014, com afixação de edital para publicitar a decisão em 13 de Março de 2014.

Ulteriormente, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2720201401122312 para cobrança coerciva de dívidas de IVA de Janeiro de 2014, cujo prazo para cobrança voluntária terminou em 3 de Abril de 2014.

Em 19 de Maio de 2014, a Executada pediu o pagamento da dívida exequenda em prestações, a incluir no plano de recuperação, pedido que foi indeferido.

O órgão da execução fiscal procedeu à penhora de um prédio urbano de que a Executada é proprietária e onde desenvolve a sua actividade comercial, acto que foi notificado à Executada por carta recebida em 3 de Setembro de 2014.

A Executada, inconformada com essa penhora, dela reclamou judicialmente, ao abrigo do disposto nos arts. 276.º e 278.º do CPPT, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu a anulação daquele acto com o fundamento de que o mesmo não podia ser ordenado. Isto porque a execução fiscal não podia prosseguir, uma vez que «a homologação do Plano de Revitalização do Executado vinculou todos os credores, incluindo a Autoridade Tributária» e a penhora e venda do imóvel, não só «compromete de forma irreversível e irreparável o processo de reestruturação do Executado, já homologado judicialmente, pois que o destituirá do espaço físico onde desenvolve a sua actividade comercial» – o que determinará a sua paralisação e a declaração de insolvência, com o consequente desemprego dos seus trabalhadores e lesão dos credores que viabilizaram a reestruturação da empresa –, como «contende inelutavelmente com a ratio legis do Processo Especial de Revitalização», pondo em causa «a própria natureza do processo e dos princípios de ordem pública que lhe presidem» e, ademais, também não permitirá à AT conseguir o pagamento dos créditos exequendos, uma vez que «o produto de uma hipotética venda do bem penhorado se destinará integralmente à satisfação do crédito do credor hipotecário»; para além disso – prosseguiu a Reclamante –, «[n]o âmbito deste processo foi já deduzido um pedido de pagamento da quantia exequenda em prestações ao abrigo do artigo 196.º do CPPT, o qual foi autorizado, pelo que se deveria sempre subordinar a presente penhora a tal plano prestacional, suspendendo-se a mesma durante o período em que o mesmo decorrer».

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgando a reclamação procedente, ordenou o levantamento da penhora. Em síntese, após referir que a questão se prende com a interpretação dos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE e de tecer diversos considerandos sobre o diploma – Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que aditou essas normas àquele Código e sobre o PER pelas mesmas instituído, entendeu

que «o artigo 17.º-E, n.º 1 do CIRE consagra uma norma especial que afasta a aplicação do CPPT», designadamente o n.º 6 do art. 180.º, como resulta da melhor interpretação do n.º 1 do art. 17.º-E do CIRE, que dispõe que o despacho por que o juiz nomear o administrador judicial provisório obsta à instauração de «*quaisquer acções*» para a cobrança de dívidas contra o devedor. Por outro lado, sustentou ainda a Juíza do Tribunal *a quo*, «*a paralela cobrança de dívidas fiscais inviabilizaria na prática a boa concretização do plano de revitalização*». Concluiu pela «*impossibilidade de instauração de novos processos de execução fiscal, mesmo que para cobrança de créditos vencidos após o despacho de nomeação do administrador provisório*», pelo que considerou a penhora ilegal.

Deixou ainda a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu consignado, no último parágrafo antes da parte decisória, que «*[f]ica, assim, prejudicado o conhecimento da ilegalidade da penhora, face ao deferimento do pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações*».

A Fazenda Pública discorda da sentença e dela veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, entende a Recorrente que a sentença fez errado julgamento quando considerou que a execução fiscal não podia ter sido instaurada após o despacho por que foi nomeado o administrador provisório.

Assim, concretizando a questão a apreciar e decidir que enunciámos em 1.7, diremos que importa saber se podem ser instauradas e prosseguirem os seus termos execuções fiscais contra aquele a quem, no âmbito de um PER, foi já nomeado o administrador provisório.

A questão foi já colocada a e decidida por este Supremo Tribunal Administrativo, por acórdão de 25 de Março p.p., proferido no processo n.º 278/15, em que as partes são as mesmas, bem como, no essencial, são as mesmas as alegações de recurso e os probatórios fixados, salvo no que respeita à dívida exequenda.

Por isso, vamos remeter para a fundamentação que aí expendemos.

2.2.2 DO ERRO DE JULGAMENTO

Sustenta a Fazenda Pública, em síntese, que a sentença fez errado julgamento pois *i)* as normas dos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais (e, por isso e por falta de previsão legal, não podia a AT conceder moratória alguma na cobrança da dívida exequenda) e, *ii)* mesmo a admitir-se que são aplicáveis aquelas normas, a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito após a conclusão das negociações ocorridas no PER.

A nosso ver, adiantamo-lo desde já, tem razão.

Acompanhamos a sentença no segmento em que dá conta da evolução histórica do designado, hoje talvez algo impropriamente, direito falimentar, cujas soluções, umas vezes privilegiam a recuperação das empresas e, outras, manifestam preferência pela liquidação delas, bem como quanto aos pertinentes considerandos que teceu em torno dos motivos e dos fins prosseguidos pelo PER.

No que respeita às alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que instituiu o PER, aditando ao CIRE os arts. 17.º-A a 17.º-I –, a opção foi claramente no sentido de privilegiar e fomentar a recuperação, como decorre dos trechos da Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39/XII⁽¹⁾, que esteve na sua origem e que a Juíza do Tribunal *a quo* oportunamente transcreveu na sentença recorrida.

Mas, a nosso ver, as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, no CIRE, prosseguindo como principal objectivo o de «*reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação*»⁽²⁾, não permitem concluir que o legislador tenha querido ou admitido restrição alguma ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ou sequer que a sua cobrança pudesse sofrer restrições outras para além das consagradas na legislação aplicável, *maxime* na Lei Geral Tributária (LGT), que, não constituindo lei de valor reforçado, assume a natureza de lei que fixa os princípios e fundamentos do sistema tributário⁽³⁾, e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nesse sentido, da transcrição feita na sentença da referida exposição de motivos permitimo-nos salientar a seguinte passagem, respeitante ao PER: «*[...] Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários*» (sublinhado nosso).

Aponta também nesse sentido o terceiro parágrafo da mesma exposição de motivos, que a sentença não transcreveu, mas que se nos afigura também relevar para o correcto enquadramento da questão a dirimir; por isso, transcrevemo-lo agora: «*As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social*» (sublinhado nosso).

Afigura-se-nos, pois, que, como resulta da referida exposição de motivos, o legislador não quis de modo algum que o propósito assumido de promover a recuperação dos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, em ordem a possibilitar a manutenção do devedor no giro comercial, o tenha determinado a alijar a natureza indisponível dos créditos tributários.

A indisponibilidade dos créditos tributários está expressamente prevista no n.º 2 do art. 30.º da LGT, que dispõe: «*O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária*»⁽⁴⁾.

A indisponibilidade dos créditos tributários – que significa que AT não pode discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos – decorre, em última análise, do princípio da legalidade tributária⁽⁵⁾, que impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal [cfr. arts. 103.º, n.º 3, e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 3.º, n.º 1⁽⁶⁾, do Código do Procedimento Administrativo⁽⁷⁾ (CPA)], e do princípio da igualdade [cfr. arts. 13.º e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 5.º, n.º 1⁽⁸⁾, do CPA], que lhe impõe a obrigação de prosseguir o objectivo de tratar igual e uniformemente todos os contribuintes, *maxime* na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias deles. Ambos os princípios estão também consagrados no art. 55.º da LGT, que enumera os princípios a observar pela AT na sua actividade⁽⁹⁾.

Por outro lado, o art. 36.º da LGT, no seu n.º 2, é inequívoco: «*Os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes*»⁽¹⁰⁾; concretizando, no campo das moratórias, o princípio do citado n.º 2, o n.º 3 do mesmo artigo afirma: «*A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei*». Em sintonia com o n.º 3 do art. 36.º da LGT, o art. 85.º, n.º 3, do CPPT⁽¹¹⁾, prevê que possam ser responsabilizados subsidiariamente os que, dolosamente, concederem moratórias fora dos casos previstos na lei.

Tendo presente o que vimos de dizer, podemos avançar no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário e a impossibilidade de a AT conceder moratórias não previstas na lei⁽¹²⁾ não foram de modo algum postas em causa pelo CIRE⁽¹³⁾, mesmo após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (que veio dar prevalência à recuperação do devedor). Os princípios que enformam o nosso sistema tributário não permitem a extinção, a redução ou a moratória⁽¹⁴⁾ dos créditos fiscais a não ser nos casos previstos expressa e inequivocamente na lei. Assim, a alteração do conteúdo da obrigação fiscal nunca poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, previsto no art. 8.º da LGT e no art. 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico tributária têm de estar tipificados na lei⁽¹⁵⁾.

É certo que alguma jurisprudência dos tribunais comuns assim o não entendeu, pelo menos até determinado momento⁽¹⁶⁾.

Independentemente de saber se essa jurisprudência fez ou não a melhor interpretação das normas legais em confronto – e afigura-se-nos que não –, a mesma deixou, de todo, de ser sustentável após o art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), ter aditado ao art. 30.º da LGT um n.º 3, que, reafirmando o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, estipula: «*O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial*». Ademais, o art. 125.º da mesma Lei estabeleceu que «*[o] disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos*».

Na sequência desse aditamento à lei⁽¹⁷⁾, a jurisprudência dos tribunais comuns acabou por inflectir o rumo⁽¹⁸⁾.

A sentença recorrida, que aderiu à referida jurisprudência dos tribunais comuns na sua primitiva versão, não pode manter-se.

Pese embora o disposto no art. 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «*A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]*» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos do disposto nos arts. 196.º e 199.º, do CPPT, e do art. 52.º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele.

Note-se, finalmente, que isto não significa que o Estado se ponha à margem do escopo de recuperação do devedor⁽¹⁹⁾, ou que, com a intransigência na cobrança das dívidas tributárias (e parafraseando a sentença recorrida) *inviabilize na prática a boa concretização do plano de revitalização*.

Na verdade, o CPPT prevê o alargamento do número de prestações mensais até 5 anos quando for notória a dificuldade financeira e sejam previsíveis consequências económicas para os devedores,

se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta (UC) no momento da autorização, desde que nenhuma delas seja inferior a 10 UC (n.º 6 do art. 196.º, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); o número de prestações pode mesmo ser alargado até ao dobro (10 anos), se, no âmbito de processo de recuperação económica se demonstrar a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável (n.º 7 do mesmo art. 196.º do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril).

Tudo visto, concluímos que a sentença, pese embora tenha seguido corrente jurisprudencial que, em dado momento, vingou no Supremo Tribunal de Justiça, não fez a melhor interpretação e aplicação das normas e princípios legais aplicáveis.

Pelo que ficou dito, revogaremos a sentença recorrida e, porque a mesma considerou prejudicado «o conhecimento da ilegalidade da penhora face ao deferimento do pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações» – segmento que não foi incluído no objecto do recurso –, ordenaremos que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para conhecimento dessa questão, tanto mais que, se bem interpretamos a sentença, o referido pedido de pagamento em prestações não foi deferido [cfr. alínea M) dos factos provados], o que nos suscita algumas dúvidas, que só aquele tribunal da 1.ª instância, que tem competência em matéria de facto (20), poderá dirimir.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Os n.ºs 2 e 3 do art. 36.º da LGT são preemptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias (cfr. também o n.º 3 do art. 85.º do CPPT), salvo nos casos expressamente previstos na lei.

II - A indisponibilidade dos créditos tributários, consagrada no n.º 2 do art. 30.º da LGT («O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária»), foi reafirmada pelo n.º 3 aditado àquele artigo pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial».

III - O processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a AT a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a reclamação quanto ao fundamento conhecido pela sentença e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância para apreciação do fundamento que a sentença considerou prejudicado. Custas pela Recorrida, mas apenas em 1.ª instância.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Casimiro Gonçalves*.

(1) Disponível em http://www.dgpj.mj.pt/sections/noticias/codigo-da-insolvencia-e/downloadFile/file/PPL_39_XII_6A1-teracao_CIRE.pdf.

(2) Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos.

(3) DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotações 1 e 3 ao art. 2.º, págs. 64 a 66: «A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica», visando «como regra, regular exhaustivamente as matérias de que trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada»; consequentemente, «o art. 2.º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a Lei Geral Tributária às restantes leis ordinárias».

(4) Aplicando este princípio, vide o recente acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 816/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1891 a 1895, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3?OpenDocument>.

Neste acórdão acolheu-se a tese de que «a lei fiscal determina a indisponibilidade do crédito tributário, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributárias, prevalecendo esta disposição sobre qualquer legislação especial – artigo 30.º/2 e 3 da LGT, na redacção dada pelo art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro», motivo por que «[...] a indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência directa dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributárias, os quais encontram guarida nos artigos 266.º, 13.º, 103.º e 104.º, todos da CRP».

(5) O princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) – «Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei [...]» – impõe aos órgãos da AT que actuem no sentido da obtenção das prestações devidas nos termos da lei fiscal, certificando-se que os cidadãos cumprem a obrigação decorrente, desde logo, do n.º 3 do art. 103.º, n.º 3, da CRP, de pagar os impostos que «tenham sido criados nos termos da lei e cuja liquidação e cobrança» se façam nas formas «prescritas pela lei».

(6) «Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos».

(7) Referimo-nos, aqui como adiante, ao CPA na versão do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.

(8) «Nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum administrado em razão de ascendência sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social».

(9) «A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários».

(10) Como dizem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., anotação 8 ao art. 36.º, pág. 297, «nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento, etc.» pois «[a] isto se opõe o princípio da legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa».

(11) «A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária».

(12) Uma eventual excepção a esse princípio sempre exigiria uma inequívoca manifestação de vontade nesse sentido, concretizada em lei formal da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito, sob pena de violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária.

(13) Para maior desenvolvimento sobre a temática da relação entre os créditos tributários e os processos previstos no CIRE, vide - SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012, disponível em <http://hdl.handle.net/1822/21395> e

- SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência, disponível em <http://hdl.handle.net/10316/24784>, em cuja doutrina nos apoiámos na elaboração do presente acórdão.

(14) Há numerosa jurisprudência no sentido da impossibilidade de suspender a execução fiscal fora das situações previstas na lei. Entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 322/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratiasac/2012/32220.pdf>), págs. 974 a 984, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c667b67e42a12df802579f000568b29?OpenDocument>;

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1377/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratiasac/2013/32230.pdf>), págs. 3654 a 3663, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/889a633df5ace4c980257bf9004709d9?OpenDocument>.

(15) RUI DUARTE MORAIS, ob. cit., 2.ª ed., p. 220, «Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais». A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista

(16) É exemplo paradigmático dessa jurisprudência o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 4 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bff8cf2426fedad6802575d6002e6e8a?OpenDocument>.

(17) É discutível se se trata de uma verdadeira alteração legislativa ou se, pelo contrário, o n.º 3 do art. 30.º da LGT não será uma norma com carácter interpretativo e, como tal, sujeita ao regime do art. 13.º do Código Civil, como sustentam SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, ob. cit., que referem que «a solução nele vertida defluiu já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal».

(18) Cfr., por mais antigo, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/41a380a845ca0e7380257b900033ee4f?OpenDocument>.

(19) Apesar de admitirmos que, de lege ferenda, pudesse optar-se por uma solução mais maleável, em que o legislador – numa ponderação entre os interesses públicos na cobrança dos impostos, por um lado, e na revitalização e continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem, por outro – admitisse perdoar ou reduzir, em alguma medida, os créditos do Estado por tributos.

(20) A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT).

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Processo n.º 699/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A....., S. A., identificada nos autos, impugnou no TAF de Loulé a liquidação do Imposto de Selo, efectuada ao abrigo da redacção original da verba 28.1 da Tabela Geral, com atinência a um terreno para construção, de que é proprietária.

Naquele Tribunal foi decidido julgar procedente a impugnação judicial, anulando-se o acto de liquidação de Imposto de Selo, uma vez que o terreno para construção foi tributado com fundamento na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção inicial (anterior à que foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014), onde se não incluem os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, pelo que a liquidação em crise padece de vício de violação de lei.

2. Não se conformando, a Fazenda Pública veio recorrer para o STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) e i) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de afectação do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide Ac. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser “desprezada”, já que;

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;

k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere “prédios destinados a habitação” antes tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douta sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora, a douta sentença tenha acompanhado de perto a fundamentação constante da decisão do CAAD de 2/10/2013, proc. 53/2013-T, que decidiu que um “prédio com afectação habitacional” não poderá ser apenas um prédio licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um “prédio habitacional”), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim, consideramos que,

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a letra da lei aqui em causa;

x) A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e conseqüentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se a Liquidação impugnada, assim se fazendo JUSTIÇA.

3. A recorrida A..... veio contra-alegar, concluindo conforme se segue:

A. O thema decidendum do recurso respeita em saber se no âmbito objectivo de incidência da verba 28. e 28.1. da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, se devem incluir os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 milhão de Euros.

B. Para a Recorrida, os terrenos para construção não se incluem na previsão da norma constante da verba 28 e 28.1. da TGIS, redacção conferida pela Lei n.º 55- A/2012 de 29.10, por não possuírem afectação habitacional.

C. O Prédio da Recorrida é um terreno para construção, sem qualquer edificação, projecto ou processo de licenciamento ou de comunicação prévia para construção elaborado ou submetido às entidades competentes e sem licença de utilização emitida.

D. O conceito de “prédio com afectação habitacional” formulado no CIS na verba 28 e 28.1 do TGIS [na redacção da Lei n.º 55-A/2012] não tem equivalente terminológico ou jurídico com qualquer outro conceito usado em legislação de natureza tributária, em particular no CIMI, código de aplicação subsidiária expressa ex vi artigo 3º da Lei n.º 55-A/2012.

E. O legislador distingue no CIMI aquilo que é a classificação de prédios urbanos, prevista e descrita no artigo 6º do CIMI, e a lista fechada dos tipos de afectação dos prédios edificados incluída no artigo 41º n.º 1 do CIMI aplicável para efeitos de avaliação patrimonial dos prédios edificados.

F. A classificação do artigo 6º do CIMI é mais abrangente e estrutural do que a aplicação do coeficiente de afectação do artigo 41º n.º 1 prevista no mesmo código, sendo que esta apenas se aplica à avaliação patrimonial dos prédios edificados para efeitos de CIMI enquanto a primeira é mais ampla e releva para outras matérias como taxas de IMI e IMT, Estatuto dos Benefícios Fiscais e para efeitos da verba 28 e 28.1. do TGIS.

G. O artigo 6º do CIMI e a sistémica ínsita nesse código não autorizam a interpretação de que o legislador com a redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 à verba 28.1. do TGIS ao utilizar o conceito “prédio com afectação habitacional” teria procurado ampliar as espécies e classificação de prédios urbanos definida no artigo 6º n.º 1 do CIMI ou até criar um tertio genus, conforme é referido pela Recorrente no artigo 24º das suas alegações.

H. O artigo 45º do CIMI é o preceito legal definidor do valor patrimonial dos terrenos para construção, de acordo com um modelo de avaliação matemático que pondera um conjunto de coeficientes, incluindo, mas não unicamente, o do edifício a construir com base nas potenciais características de uma realidade que ainda não existe e que não está afecta imediata e concretamente ao terreno.

I. A interpretação literal da expressão linguística utilizada pela verba 28. [e 28.1) da TGIS aproxima o conceito de “prédio com afectação habitacional” ao conceito definido no artigo 6º n.º 2 do CIMI de “prédio habitacional” tal como foi interpretado pela douta Sentença e adoptado na decisão arbitral do CAAD de 18.10.2013 (processo n.º 42/2013-T) que por essa via excluiu os terrenos de construção da norma de incidência objectiva da verba 28.1. da TGIS.

J. A “afecção habitacional” implica a efectiva e concreta afecção de um prédio urbano a esse fim - sendo esse o seu destino normal - e não apenas uma expectativa ou potencialidade de um prédio urbano de um dia, mediante determinadas condições, vir a ter uma afecção habitacional.

K. A “afecção habitacional” inculca uma “ideia de funcionalidade real e presente”.

L. Os terrenos para construção, sem edificação, não cumprem por si esta afecção habitacional (i) ou porque não tem licença de utilização ou (ii) porque, de acordo com a natureza das coisas, não estão em condições de serem habitados, sendo o seu destino normal serem objecto de construção a edificar.

M. O conceito de Prédio com afecção habitacional é equivalente ao do prédio habitacional definido no CIMI, excluindo-se da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS os prédios que não possuam essas características, como os terrenos de construção.

N. Além do elemento literal da verba 28.1 da TGIS expressa na Sentença, os elementos histórico e o teleológico que permitem compreender a ratio legis e occasio legis que presidiram à elaboração, redacção e inserção da verba 28 e 28.1 na TGIS, conferindo-lhe uma conotação de interpretação autêntica como é exemplo a apresentação pelo Governo na Assembleia da República da proposta de lei n.º 96/XII/2ª de 20.09.2012 - que deu origem à Lei n.º 55-A/2012 de 29.10

— e a alocução do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais nessa Câmara legislativa no dia 11.10.2012.

O. Desde o momento da entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2012 (e na redacção conferida por esta) os arestos arbitrais e jurisprudenciais identificados supra tem sido unânimes na interpretação da não incidência objectiva da verba n.º 28 e 28.1 da TGIS aos terrenos para construção urbana.

P. O artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12. procedeu à alteração da verba n.º 28.1 da TGIS, passando a incluir na sua previsão os terrenos para construção.

Q. A alteração legislativa operada pelo artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12 é reveladora que o legislador não tinha incluído na previsão da norma e no âmbito objectivo de incidência da verba 28.1. da TGIS na redacção da Lei n.º 55-A/2012, os terrenos de construção.

R. A Lei n.º 83-C/2013 de 31.12, não contém qualquer afirmação ou referência expressa ao carácter interpretativo no texto ou no preâmbulo do referido diploma legal, pelo que é uma norma inovadora e não interpretativa, não incidindo sobre factos passados. S. A obediência do legislador ao princípio constitucional da proibição da retroactividade da lei fiscal plasmado no artigo 103º n.º 3º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e cujo corolário se materializa no artigo 12º n.º 1º da LGT afasta a aplicação [ou interpretação] retroactiva da nova lei aos factos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor (1 de Janeiro de 2014), tal como é a situação dos presentes autos.

T. Neste sentido, deverá ser mantida a decisão do Tribunal a quo, em razão da não incidência objectiva da norma constante das verbas 28 e 28.1. da TGIS (na redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10) aos terrenos de construção.

U. E consequentemente, confirmar a decisão do Tribunal a quo de anulação total da liquidação do imposto de selo relativa ao Prédio, declarando a sua ilegalidade e anulação, em razão da errónea qualificação do facto tributário e erro sobre os pressupostos de direito ex vi artigo 99º a) do CPPT e dos artigos 4º e 6º da Lei n.º 55-A/2012 (por interpretação a contrario do disposto na verba 28 e 28.1 do Tabela Geral de Imposto de Selo, quanto à afecção habitacional de terrenos de construção) e ainda o artigo 135º do Código do Procedimento Administrativo.

Nestes termos, e nos mais de direito aplicáveis, sempre com o duto suprimento de V. Exas., deve ser considerado improcedente o recurso apresentado pela Recorrente, e assim, confirmada e mantida a dita Sentença recorrida, que determinou a ilegalidade e anulação total da liquidação do imposto de selo identificada nos autos, só assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido da improcedência do recurso, de acordo com o parecer que se transcreve:

1. Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença de fls. 80 e seguintes, que julgou procedente a acção de impugnação judicial intentada contra liquidações de imposto de selo, e determinou a sua anulação.

A Recorrente Fazenda Pública assaca à sentença recorrida uma errónea interpretação e aplicação da lei, por violação do disposto nos artigos 37º, 38º, 41º e 45º do CIMI, 9º, n.º 1, do Código Civil, e 11º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, já que no seu entendimento a expressão “prédio com afecção habitacional” abarca os prédios cujo destino seja habitacional, compreendendo na sua previsão os terrenos para construção com esse destino, uma vez que «na avaliação destes últimos o legislador optou pela aplicação da metodologia da avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art. 38º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afecção previsto no art. 41º desse código».

E termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

2. Na sentença recorrida o Exmo. Juiz “a quo” deu como assente, para além do mais, que a recorrida é proprietária do terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de, concelho de Loulé, sob o artigo n.º 12.172.

Consta igualmente da sentença que em 14/07/2013 a administração tributária emitiu a liquidação de imposto de selo, na qual foi apurado imposto no valor de € 10.454,10 euros, tendo por base o valor patrimonial do prédio de € 1.045.410,00.

Para se decidir pela procedência da acção, o Mma. Juiz “a quo” considerou que só os prédios que estejam efectivamente afectos à habitação se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS, interpretação esta que assentou no elemento literal “afetação”, que pressupõe uma concreta e efectiva utilização para habitação, e na “ratio legis”, resultante da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afetação habitacional, às circunstâncias em que a lei foi elaborada. E como o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, entendeu o Mmo. Juiz “a quo” que o acto de liquidação enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.

3. A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba nº28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afetação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão de euros). Sendo que relativamente ao ano de 2012, é aplicável o regime transitório previsto no art. 6º da mesma Lei, do qual resulta que o facto tributário considera-se verificado no dia 31 de Outubro de 2012, o valor patrimonial a considerar na liquidação corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI, por referência ao ano de 2011, e a taxa aplicável é de 0,5%, 0,8% ou 7,5%, consoante se trate, respectivamente, de prédios urbanos com afetação habitacional avaliados nos termos do CIMI, de prédios urbanos com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do referido Código ou de prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Por sua vez o n.º 2 do artigo 67º do CIS, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, manda aplicar, subsidiariamente, às matérias não reguladas no Código e respeitantes á verba n.º 28 da Tabela Geral o disposto no CIMI.

No preâmbulo do projecto de lei foram apresentados os seguintes motivos: «A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um esforço de consolidação que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa.

Nestes termos, será agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, passando as respectivas taxas de 25% para 26,5% em sede de IRS. As taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos de, ou transferidos para, os paraísos fiscais são também agravadas para 35%.

Por outro lado, é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros».

Resulta desta motivação do legislador que a tributação em causa visa “uma efectiva repartição dos sacrifícios”, fazendo incidir essa tributação sobre a propriedade (por contraposição aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas). Por ser demasiado ampla, esta enunciação de motivos poucos contributos trazem para a interpretação do conceito de “prédio urbano com afetação habitacional”.

Importa, assim, perceber se no seio do CIMI, para o qual remete o nº2 do artigo 67º do CIS, existem contributos que permitam esclarecer o sentido daquela norma de incidência.

Resulta do disposto no n.º 1 do artigo 6º do CIMI que a classificação dos prédios urbanos em quatro espécies: “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços”, “terrenos para construção” e “outros”. E nos termos do nº2 os prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins. Por sua vez o n.º 3 do mesmo preceito considera terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo.

E no âmbito das disposições relativas à avaliação dos prédios, o n.º 1 do artigo 40º-A do CIMI, para efeitos de coeficientes de ajustamento de áreas, distingue entre “prédios cuja afectação seja a habitação”, “prédios cujas afectações sejam o comércio ou os serviços”, “prédios cuja afectação seja a indústria” e “prédios cuja afectação seja a de estacionamento coberto”. Por sua vez o n.º 5 do mesmo normativo, para o mesmo efeito (ajustamento de áreas) e ao referir-se aos terrenos para construção já nos fala em “edificações autorizadas ou previstas” com qualquer uma daquelas afectações ou com mais do que uma afectação.

Por seu lado o artigo 41º ao dispor sobre o coeficiente de afectação diz-nos que o mesmo “depende do tipo de utilização dos prédios edificados”.

Ou seja, o que resulta dos referidos normativos é que no âmbito do CIMI um prédio com determinada afectação (habitacional, comercial e industrial pressupõe a existência de urna edificação apta para ser utilizada com determinado fim, o que não ocorre nos terrenos para construção, em que estamos perante apenas “edificações autorizadas ou previstas” com possível afectação à habitação ou outra.

É certo que a nova redacção da verba 28.1 da Tabela Geral do Selo introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, vem fazer incidir a tributação sobre “prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, mas tal norma não tem carácter interpretativo, antes é inovatória.

Afigura-se-nos, pois, que a Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, ao aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba n.º 28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afectação habitacional” cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão), não engloba os lotes de terreno para construção, uma vez que aquela expressão pressupõe a existência de uma edificação apta para ser utilizada para habitação, requisitos que os lotes de terreno não possuem.

Neste sentido os acórdãos do STA de 09/04/2014 (recursos n.º 048/14 e 02870/23), de 23/04/2014 (processos n.ºs 0270/14, 0271/14 e 0272/14), de 28/05/2014 (processo n.º 0395/14) e de 14/05/2014 (processos n.ºs 01871/13, 055/14, 046/14 e 0274/14).

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, a qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1.

A....., SA, é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana de sob o artigo 12.172— cfr. fls. 18 dos autos.

2.

A Caderneta Predial Urbana do prédio referido em 1., que aqui se dá por integralmente reproduzida, tem, no que ora interessa, o seguinte teor:

“(…)

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Terreno para Construção

(…)

DADOS DE AVALIAÇÃO

(…)

Tipo de coeficiente de localização: Habitação

(…)

Ca [Coeficiente de afectação]: 1,00

(…)”

— cfr. fls. 18 dos autos.

3.

Em 21 de Março de 2013, foi emitida a liquidação de Imposto de Selo n.º 2013.000292744, no valor de €4.674,02 (1.ª prestação), relativa ao prédio identificado em 1., tendo sido considerado o valor patrimonial tributário de € 1.402.202,13 (acto impugnado) - cfr. fls. 17 dos autos.

4.

No dia 14 de Julho de 2013, foi efectuada uma liquidação correctiva de Imposto de Selo, que apurou o imposto total de € 10.454,10, relativa ao prédio identificado em 1 e à liquidação inicial referida em 3, tendo aqui sido considerado o valor patrimonial tributário de €1.045.410,00 - cfr. fls. 41 do apenso.

De Direito:

Considerando o mº juiz “a quo” que o terreno para construção fora objecto da incidência da norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014 incidência cuja legalidade a impugnante questionava, entendeu face aos factos dados como provados que esta norma de incidência não abrangia os terrenos para construção cuja edificação seja para habitação, pelo que a liquidação deste imposto violou essa mesma norma e, por ilegal, este acto administrativo não podia manter-se na ordem jurídica, razão pela qual o anulou.

A Fazenda Pública como se pode ver das suas alegações e conclusões de recurso sustenta que a incidência desse imposto decorre da abrangência do conceito de prédio urbano insita no artigo 2 n.º 1 do CIMI cujas espécies o artigo 6º do mesmo diploma legal distingue e onde os terrenos para construção aparecem qualificados como sendo também prédios urbanos para efeitos do CIMI.

Refere que sendo os terrenos para construção tidos como prédios urbanos em sede IMI nada obsta que tendo presente que o conceito de prédios com afectação habitacional a que alude o disposto no

verba n.º 28 da TGIS compreenda também os terrenos para construção pois esse conceito não implica necessariamente a existência prévia de edifícios ou construções.

A sentença recorrida porque interpretou o disposto na verba 28 do TGIS de forma a excluir a afectação habitacional dos terrenos para construção enferma de erro de julgamento de direito pelo que deve ser revogada.

A recorrida considera que o Tribunal “a quo” fez uma correcta interpretação do disposto na verba n.º 28 do TGIS pelo que a sentença recorrida é de manter.

Vejamos então:

Trata-se de questão que foi já por várias vezes apreciada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que considerando estar em causa a interpretação da norma de incidência objectiva constante da verba 28.1 da TGIS na redacção da Lei 33-A /2012 de 29 de Outubro ou seja na redacção anterior à lei do Orçamento de Estado para 2014 que veio a integrar de modo expresso os terrenos para construção na referida verba no 28 do TGIS.

Efectivamente antes da Lei do Orçamento de Estado para 2014 os terrenos para construção não eram abrangidos directamente na verba 28 da TGIS.

E porque o legislador não tem uma definição de prédio urbano com afectação habitacional nem a lei do Orçamento para o ano de 2014 tem carácter interpretativo há que decidir da bondade da sentença recorrida e das razões do recurso.

Porque a questão tem sido objecto de múltiplas decisões desta Secção do Contencioso Tributário do STA, como se referiu anteriormente, e não se vê razão alguma para decidir diferentemente chamamos à colocação a doutrina do acórdão do STA de onde intervimos como adjunto e que passaremos a transcrever na parte que ao caso importa:

“A questão que se coloca no presente é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, particularmente se ela inclui terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “com afectação habitacional” a que alude a referida verba.

A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de liquidação de Imposto do Selo relativo a 2012, no valor de €6.572,41, anulando-o e determinando a restituição à impugnante do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios, no entendimento de que mostrando-se provado que o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, a liquidação enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, no entendimento segundo o qual naquela norma de incidência estão abrangidos os terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional, como alegadamente resulta da letra da lei.

A recorrida defende a manutenção do julgado recorrido

Vejamos.

Desde já se adianta que o presente recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões que ficaram devidamente explicitadas nos acórdãos proferidos por esta Secção no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e no dia 23 de Abril de 2014, nos processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 (Sendo que nos quatro primeiros acórdãos citados o ora relator interveio como 2º Adjunto) nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é um função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha -, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a

1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perflhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédio (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação)

Reitera-se esta jurisprudência, uma vez que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme a orientação jurisprudencial supra assinalada.

Conclui-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida.

A sentença ora sob recurso ao julgar procedente a impugnação fez uma interpretação de acordo com a jurisprudência exposta.

E essa interpretação é de confirmar.

DECISÃO:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Processo n.º 717/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Relatório:

Inconformada com a sentença do TAF de Coimbra que julgando extinta a instância por inutilidade da lide condenou a Fazenda Pública nas custas do processo veio a Fazenda Pública dela interpor recurso formulando as seguintes conclusões:

A Não pode a Fazenda Pública concordar com a sua condenação no pagamento da totalidade das custas por entender que a responsabilidade deve ser repartida entre partes iguais pelo oponente e pela recorrente.

B O oponente na qualidade de revertido deduziu oposição judicial ao processo executivo n.º 0779200601008196 por dívidas da originária devedora B..... Ld^a – respeitante ao IRC de 2002 e 2003

C No decurso do processo de oposição foi pelo Chefe do Órgão de Execução Fiscal declarada a prescrição da dívida e comunicada tal decisão aos autos.

D Por tal facto as custas deveriam ter sido repartidas em partes iguais de acordo como disposto no artigo 536 n.º 2 al c) do CPC.

E Nesse sentido já se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 30 01 2013 no processo 01472/12 e no acórdão de 26 03 2014 in processo 089/14.

F A sentença fez uma errada aplicação das normas citadas.

Deve dar-se provimento ao recurso.

Não houve contra alegações.

O Mº Pº pronuncia-se pela procedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação

De facto:

1 A exequente moveu o processo de execução fiscal n.º 0779200809000070 contra Imaginário da C..... Ld^a tendo nela sido proferido despacho de reversão contra a ora oponente. (folhas 3 12 dos autos).

2 Em 25 06 2008 a oponente apresentou junto dos Serviços de Finanças de Mira a presente oposição à execução contra si revertida. (Folhas 14 a 51 dos autos).

3 Por informação do SEF de Mira foi dado conhecimento ao Tribunal que as dívidas do processo de execução fiscal referida em 1º haviam sido declaradas prescritas tendo sido extinta a execução contra a oponente (folhas 130 dos autos).

De direito:

Tendo face à factualidade dada como provada o mmº juiz declarado a extinção da instância no processo de oposição por inutilidade superveniente da lide ex vi dos artigos 277 al e) do CPC por remissão do artigo 2º do CPPT e condenado apenas a Fazenda Pública nas custas considera a recorrente que o Tribunal “a quo” fez errada interpretação e aplicação do artigo 516 do CPC por a condenação das custas dever ter sido aplicada e repartida entre a recorrente e à oponente em partes iguais.

E tem razão.

No processo de oposição instaurado pela recorrente contra a revertida A..... foi julgada extinta a instância por inutilidade superveniente da lide na medida em que a AT declarou extinta a dívida em cobrança por prescrição.

Ora sobre a repartição das custas o artigo 536 do CPC prescreve:

1 - Quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais.

2 - Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando:

a)

b)

c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;

Decorre do exposto que tendo ficado provado que a inutilidade superveniente foi determinada por força da declaração da prescrição já no decurso do processo de oposição, as custas do processo são de responsabilidade de ambas partes.

Sobre a responsabilidade do pagamento das custas o princípio geral é o de que deve suportá-las quem tiver dado causa à acção considerando-se que dá causa à acção a parte vencida – artigo 527 do CPC ou quando não for este o caso da responsabilidade do autor nos termos do artigo 535 do CPC.

Mas relativamente às situações de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide o artigo 536 do CPC prevê expressamente as formas da sua repartição conforme as várias circunstâncias determinantes dessa inutilidade.

No que aqui importa o motivo foi a verificação da prescrição das dívidas com a consequente extinção da execução fiscal o que tornou inútil o prosseguimento do processo de oposição.

E neste caso o artigo 536 n.º 1 do CPC determina que a responsabilidade pelo pagamento das custas é de ambas as partes e em igual proporção.

Neste sentido se pronunciou por várias vezes já este Supremo Tribunal em vários arestos e entre eles o acórdão de 26 03 2014 in processo 089/14.

Por isso a sentença que condenou a recorrente na totalidade do pagamento das custas fez uma errada interpretação da lei e violou o disposto no artigo 536 do CPC.

Pelo que nesta parte não pode manter-se.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença na parte em que se refere à condenação das custas e em substituição acordam em condenar nas custas da oposição a exequente e a oponente em partes iguais.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Processo n.º 733/14-30.

Recorrentes: A..... e Outro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A..... e B....., sociedade irregular, identificada nos autos, notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico apresentado contra as liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios do ano de 2006, no montante de 29.559,90 €, deduziu impugnação judicial no TAF de Leiria, tendo pedido que a liquidação fosse anulada, pois padeceria de erro de facto nos pressupostos, alegando que não se verificou qualquer facto susceptível de originar a liquidação de IRC, no exercício de 2006.

Naquele Tribunal decidiu-se julgar a impugnação improcedente.

2. Não se conformando, a recorrente sociedade irregular veio interpor recurso para o STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

A) — De acordo com o n.º 1 do artigo 6º do CIRC o regime de transparência fiscal aplica-se ou às sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, ou às sociedades de profissionais ou às sociedades de administração de bens.

B) — Dito de outra forma, o regime da transparência fiscal não se aplica só às sociedades civis não constituídas sob a forma comercial desde que se trate de sociedades de profissionais ou sociedades de administração de bens.

C) — Configurando a recorrente uma sociedade civil não constituída sob a forma comercial é-lhe aplicável o regime da transparência fiscal.

D) — A douta decisão recorrida incorreu numa errada interpretação do n.º 1 do artigo 6.º do CIRC e consequentemente uma inadequada aplicação da lei.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta sentença recorrida, anulando-se a liquidação de IRC de 2006.

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com o seguinte parecer:

Os recorrentes acima identificados vêm sindicarem a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, exarada a fls. 148/160, em 13 de Fevereiro de 2014.

A sentença recorrida julgou improcedente impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação de IRC do exercício de 2006, no entendimento de que se está perante uma sociedade irregular, comercial quanto ao seu objecto e, portanto, não sujeita ao regime de transparência fiscal, sendo certo que o DF Adjunto que determinou as correcções técnicas efectuadas tinha competência para o efeito.

Os recorrentes terminam as suas alegações com as conclusões de fls. 179/180, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso não merece provimento, pelos fundamentos constantes da douta sentença recorrida e que se subscrevem.

No caso em apreciação estamos perante uma sociedade irregular, constituída pelos impugnantes, que exerceu a actividade de construção de edifícios, com o CAE 45211.

É, pois, uma entidade que desenvolve uma actividade comercial (artigos 2.º e 230.º/6 do C. Comercial).

Por força do estatuído no artigo 36.º/2 do CSC, são aplicáveis às relações estabelecidas entre os sócios e com terceiras as disposições sobre sociedades civis (artigos 980.º e seguintes do CC).

Mas daí não se pode concluir que se trata de uma sociedade civil, nomeadamente, para efeitos de integração no regime de transparência fiscal.

De facto, trata-se sim de uma sociedade comercial irregular, comercial quanto ao objecto, ainda que sem forma legal, e portanto destituída de personalidade jurídica, mas com personalidade e capacidade judiciárias (artigos 2.º/1/b) /2 do CIRC, 15.º e 16.º/1 da LGT e 3.º do CPPT).

Como tal, parece certo que não está sujeita ao regime de transparência fiscal estatuído no artigo 6.º do CIRC, uma vez que não se integra, expressamente, em nenhuma das entidades ali referidas.

A sociedade irregular em causa está, assim, sujeita a tributação em sede de IRC, nos termos do disposto nos artigos 1.º, 2.º e 3.º do CIRC.¹

A sentença recorrida não merece, pois, censura.

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

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. A..... e B....., é uma sociedade irregular com sede na Rua, n.º,, Leiria, com o NIPC, com a CAE 41200 (cf. procuração constante a fls. 19 do Processo Administrativo Tributário — Reclamação graciosa, de ora em diante designado de PAT RG).

2. A sociedade irregular identificada no ponto anterior é sujeito passivo em sede de IRC desde 1999, entregou os modelos 22 e liquidou a respectiva tributação, em 2001 e 2002 pelos proveitos auferidos em sede de IRC, conforme print de consultas de IRC declarações, constante de fls. 20 do PAT, certificado nos termos dos artigos 76º, n.º 2 da LGT e 34.º do CPPT em 25/5/2012 e cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido (depoimento da testemunha C.....).

3. A sociedade irregular supra identificada construiu, um prédio urbano destinado à habitação, composto de cave, três andares e logradouro, sito em Gala, freguesia de, Concelho da Figueira da Foz, cujo Alvará de utilização n.º 1117/01 foi emitido em 9/4/2001 (cf. Petição de acção judicial constante de fls. 13 a 17 do PAT RG, facto firmado pela própria impugnante, depoimento da testemunha C.....).

4. A impugnante diferiu proveitos no valor de 5% do valor das vendas, para efeitos de eventuais custos com garantias de obras, nos montantes de EUR 88.125,12, no exercício de 2001 e EUR 6.734,78, no exercício de 2002 e que ali se mantiveram até 2006 (cf. factos afirmados pela impugnante, extractos de conta e prints do diário de movimentos, anexos ao relatório de inspecção constantes a fls. 9 a 12 do PAT RG).

5. Em 2006 a conta de proveitos com os valores descritos no ponto anterior foi saldada pela impugnante por conta de sócios sem consideração dos proveitos em sede de IRC (cf. factos afirmados pela impugnante, extractos de conta e prints do diário de movimentos, anexos ao relatório de inspecção constantes a fls. 9 a 12 do PAT RG, depoimento da testemunha C..... e D.....).

6. Em 7/12/2006, o Condomínio do prédio identificado no ponto 2, intentou acção declarativa sob a forma ordinária no Tribunal Judicial da Figueira da Foz, na qual peticiona contra os sócios da impugnante a realização de obras cujo valor estimou em EUR 43.408,75 ou em alternativa a indemnização correspondente (cf. petição da acção constante a fls. 43 a 52 dos autos em suporte de papel).

7. Em 2008 a impugnante foi encerrada (print de consultas de IRC declarações, constante de fls. 20 do PAT, depoimento da testemunha C.....).

8. Em 9/9/2010 foi realizado o procedimento de inspecção tributária com base na ordem de serviço n.º 201002119, de 9/9/2010 (cf. relatório de inspecção constante a fls. 16 e 19 dos autos em suporte de papel).

9. Em 27/9/2010 foi elaborado o relatório de inspecção constante a fls. 16 a 25 dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido e do qual consta o seguinte:

“(…)

Após consulta à base de dados da DGCI e a elementos fornecidos pelo sujeito passivo, verificou-se, nomeadamente, o seguinte:

> No exercício de 2005, o contribuinte apresentava no passivo do seu balanço, na conta de Acréscimos e Deferimentos, o montante de EUR 94.859,90;

> Pelos elementos fornecidos pelo sujeito passivo, verificou-se que foram considerados proveitos diferidos (na conta 27421), para efeitos de eventuais custos com garantias de obras, os seguintes montantes derivados de vendas:

- EUR 88.125,12, no exercício de 2001 e

- EUR 6.734,78, no exercício de 2002;

Anexo I: extractos da conta 27421, dos exercícios de 2001 e 2002, diários dos lançamentos e respectivos documentos de suporte.

> Até ao exercício de 2006, estes montantes mantiveram-se na respectiva conta de proveitos diferidos;

> Em 2006, a referida conta foi saldada por contrapartida da conta de sócios (25511), sem qualquer consideração de proveitos;

Anexo II: Diário do mencionado lançamento, da conta 27421 para a conta 25511.

Ao anular o mencionado diferimento de proveitos, o sujeito passivo deveria fazê-lo por contrapartida da respectiva conta de proveitos, e não saldando com uma conta de terceiros, omitindo perpetuamente, desta forma, a consideração dos referidos ganhos.

Deste modo, o sujeito passivo deverá acrescer à matéria colectável para efeitos de IRC, no ano da respectiva anulação da conta de proveitos diferidos, exercício de 2006, o montante de EUR 94.859,90.

(…)

Artigos infringidos — artigo 20.º do IRC

Penalidade aplicável artigo 119.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

(…)

Aos 9/9/2010, foi enviada notificação do Projecto do Relatório da Inspeção Tributária para exercer o direito de audição.

Até à presente data não foi exercido o direito de audição.

Nestes termos, mantêm-se as correcções mencionadas no ponto III deste relatório, elaborando-se officiosamente as correcções supra referidas.

(…)”

10. Em 29/9/2010 E....., proferiu na qualidade de Director de Finanças em regime de substituição, o despacho de concordância com o relatório de inspecção descrito no ponto anterior, constante a fls. 16 dos autos em suporte de papel e cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

11. Através do ofício n.º 7810 de 8/10/2010, emitido pela Direcção de Finanças de Leiria foi enviado à impugnante o relatório de inspecção descrito no ponto anterior (cf. ofício a fls. 26 dos autos em suporte de papel).

12. Em 22/10/2010 foi emitida a liquidação constante de fls. 22 a 24 dos do PAT RG, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido, com o valor de imposto de EUR 26.086,27 e juros compensatórios no valor de EUR 3.473,43, com data limite de pagamento voluntário de 2/12/2010.

13. Em 10/10/2010, foi publicado na 2.ª Série do Diário da República — n.º 218 o Despacho (extractos) n.º 16973/2010 proferido pelo Director Geral F....., em 23/9/2010, no qual nomeia em regime de substituição, no cargo de Director de Finanças da Direcção de Finanças de Leiria, o Director de Finanças Adjunto de Leiria E....., com efeitos a 1/8/2010 (cf. Diário da República constante a fls. 38 do PAT RG).

14. Em 4/4/2011 a impugnante apresentou na Repartição de Finanças Leiria 2, a reclamação constante de fls. 2 a 4 dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

15. Em 19/5/2011 foi enviado à impugnante, por carta postal registada o ofício n.º 953 de 19/5/2011, com o assunto “notificação para direito de audição prévia - reclamação graciosa n.º 1094” (cf. ofício e registo constantes a fls. 41 e 42 do PAT RG):

16. Em 13/6/2011 o Chefe de Divisão, no âmbito de delegação de competências, proferiu o despacho de indeferimento da reclamação apresentada pela impugnante, despacho e informação constante a fls. 43 e 44 do PAT RG, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

17. Em 16/6/2011 a Impugnante recepcionou o aviso de recepção que acompanhou a notificação da decisão final identificada no ponto anterior (cf. fls. 45, 46, 47 do PAT RG).

18. Em 1/7/2011 a impugnante deduziu o recurso hierárquico constante de fls. 3 a 7 do PAT recurso hierárquico, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

19. Em 12/10/11 a Directora de serviços por subdelegação de competências proferiu a decisão de indeferimento do recurso hierárquico descrito no ponto anterior, cuja decisão e fundamentos constam de fls. 9 a 15 do PAT — recurso hierárquico que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

20. Em 27/10/2011 a impugnante recepcionou o aviso de recepção que acompanhou o envio postal registado da decisão descrita no ponto anterior (cf. fls. 16, 17 e 18 do PAT RH).

21. Em 30/1/2012 transitou em julgado a sentença proferida na acção judicial descrita no ponto 7 dos factos provados, através da qual foi homologada a transacção entre os sócios da impugnante e o condomínio autor, constante a fls. 105 a 106 dos autos em suporte de papel e cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

De Direito:

Pretendia o recorrente a anulação da liquidação de IRC referente ao exercício de 2006 porquanto considerava que mesmo como sociedade irregular estava sujeita ao regime de transparência fiscal nos termos do n.º 1 alínea a) do artigo 6º do CIRC pelo que sendo os resultados imputados aos sócios a tributação dos lucros eram passíveis de IRS mas não de IRC.

O tribunal “a quo” julgou improcedente a impugnação considerando que, face à actividade desenvolvida por esta sociedade irregular, os lucros por ela auferidos estavam sujeitos a IRC não lhe podendo ser aplicável o regime de transparência fiscal.

A recorrente como se vê das suas conclusões de recurso não se conforma com esta decisão e considera ter o Tribunal “a quo” feito uma errada interpretação e aplicação do artigo 6º do CIRC pelo que devendo os resultados do exercício em causa ser considerados como auferidos por uma sociedade civil não constituída sob a forma comercial haveria lugar à aplicação do regime de transparência fiscal.

Mas não tem razão.

O regime de transparência fiscal consagrado no artigo 6º do CIRC faz imputar aos sócios no seu rendimento tributável para efeitos de IRS Ou IRC conforme o caso a matéria colectável determinada de acordo como o CIRC das sociedades civis não constituídas sob a forma comercial com sede efectiva em território português ainda que não tenha havido distribuição de lucros cfr. al a) do n.º 1 do artigo 6º do CIRC.

Importaria assim para que ao recorrente assistisse razão que a sociedade irregular fosse para estes efeitos qualificada como sociedade civil não constituída sob a forma comercial.

Sobre as sociedades irregulares que tenham iniciado a sua actividade versa o artigo 36 do Código das Sociedades Comerciais prescrevendo o n.º 1 que se os indivíduos criarem por qualquer meio a falsa aparência que existe entre eles um contrato de sociedade responderão solidária e ilimitadamente pelas obrigações contraídas nos termos por qualquer deles.

E o n.º 2 precisa que no caso de ser acordada a constituição de uma sociedade comercial e antes de celebrada a escritura pública se os sócios iniciarem a actividade lhe serão aplicáveis na relação entre eles e terceiros as disposições sobre as sociedades civis.

Por sua vez os artigos 996 e segs do Código Civil versam sobre as relações com terceiros.

Mas tal facto não significa que para o direito fiscal essas sociedades irregulares possam ser havidas e tratadas como meras sociedades civis.

Para qualificar a sociedade irregular em causa há que ter em conta o seu objecto.

E como bem se referiu na sentença recorrida e decorre dos factos constantes do probatório sob os nºs 1 2 3 e 7 a mesma tem por objecto a prática de actos de comércio, designadamente a construção de prédios e a sua posterior comercialização.

No caso dos autos para caracterizarmos e qualificarmos esta sociedade irregular há que atentar ao seu fim que é o da obtenção de lucros através do exercício da sua actividade anteriormente referida. Sendo assim não restam dúvidas de que estamos perante uma sociedade irregular cujo objecto sendo o exercício da actividade comercial lhe retira desde logo a qualificação ou equiparação a mera sociedade civil.

Mas se é certo que sendo irregular esta sociedade não goza de personalidade jurídica o certo é que para efeitos fiscais face ao seu escopo não pode deixar de ser considerada como entidade dotada de personalidade tributária.

Como se disse no acórdão de 14 06 1995 no recurso 18691 deste STA “o direito fiscal basta-se apenas com qualquer situação de facto ou realidade económica reveladora de capacidade contributiva que se apresente como unidade económica para lhe conferir tais atributos assim suprimindo a carência de personalidade jurídica pouco se importando com a respectiva roupagem exterior.

Donde resulta que esta sociedade irregular para efeitos fiscais e no que importa para efeitos de aplicação do regime de transparência fiscal não pode deixar de ser tratada como comercial e como tal ver sujeita a sua matéria colectável resultante da sua actividade comercial sujeita a IRC não sendo passível de lhe ser aplicado o regime de transparência fiscal ex vi do disposto nos artigos 2º n.º 1 al b) e n.º 2 e 3 al a) e n.º 4 do CIRC.

Neste sentido veja-se igualmente o acórdão do STA de 05 02 2014 in recurso 0216/12 cujo sumário passamos a transcrever:

«As “sociedades irregulares” – comerciais quanto ao objecto, ainda que sem forma legal, e portanto destituídas de personalidade jurídica em face ao direito comum, mas com personalidade e capacidade tributárias (artigos 15.º e 16.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 3.º n.º 1 e 2 do CPPT) –, não se confundem com as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, estando, pois, sujeitas ao regime geral de IRC pelo lucro obtido com a actividade comercial exercida (artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 e 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 4 do código do IRC) e não ao regime da transparência fiscal.»

A sentença que assim considerou e decidiu em consequência não merece censura.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Processo n.º 764/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A....., identificada nos autos, deduziu impugnação judicial no TAF de Loulé, contra a liquidação do imposto de selo n.º. 2013 000286645, de 21.03.2013, relativa ao exercício de 2012, que apurou a colecta total de € 12.048,10, sendo a 1ª prestação no valor de € 4.016,04, sustentando duplicação de colecta e vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Naquele Tribunal foi decidido julgar procedente a presente impugnação, anulando-se o acto de liquidação do imposto de selo e determinando-se a restituição à Impugnante do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios desde a data em que foi efectuado o pagamento, até ao integral reembolso, porquanto “(...) na redacção vigente à data da liquidação, apenas os prédios habitacionais, e não, também, os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, se encontravam abrangidos pelo âmbito de incidência objectiva da verba 28.1 da TGIS.”

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

a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) aditada pelo art.º 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) e i) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de afectação do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide Ac. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser “desprezada”, já que;

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;

k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que;

s) O legislador não refere “prédios destinados a habitação” antes tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douda sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora, a douda sentença tenha acompanhado de perto a fundamentação constante da decisão do CAAD de 2/10/2013, proc. 53/2013-T, que decidiu que um “prédio com afectação habitacional”

não poderá ser apenas um prédio licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um “prédio habitacional”), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim, consideramos que;

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a letra da lei aqui em causa;

x) Por outro lado, e contrariamente ao entendimento vertido na douta sentença, a actual redacção da verba 28.1 da TGIS introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, 31/12, não vem confirmar que o âmbito objectivo de incidência da verba (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, 29/10) não abrangia os terrenos para construção, antes pelo contrário;

y) A actual redacção clarifica o elemento literal da norma e reconstitui o pensamento legislativo através da letra da lei mas não acrescenta um sentido que não tivesse já qualquer correspondência ou “ressonância” nas palavras da lei;

z) A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e conseqüentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se a Liquidação impugnada, assim se fazendo JUSTIÇA.

3. A recorrida veio contra-alegar, concluindo da seguinte forma:

a) Alega a ora Recorrente que, a liquidação impugnada não padece de vício de violação de lei, seja do Código do Imposto de Selo ou do Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis e que a Douta Sentença padece de erro de julgamento de direito, violando o disposto nos artigos 41º, 45º, 37º e 38º, todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

b) A ora Recorrida discorda em absoluto, considerando que bem andou o Tribunal “a quo” ao dar como provado que o prédio propriedade da Recorrida, objeto de tributação, é um terreno para construção e que a redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 à verba 28.1 Tabela Geral do Imposto de Selo não abrangia na sua incidência objetiva os terrenos para construção, decidindo que a liquidação de imposto de selo, objeto da impugnação, enferma de vício de violação da referida verba 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, o que justificava a declaração da sua ilegalidade e anulação.

c) A grande questão em causa é a de saber se a verba 28.1 da TGIS na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, se aplicava, ou não, a terrenos para construção.

d) Por outro lado, a orientação jurisprudência desse Douto Tribunal tem sido no sentido de que a verba 28.1 da TGIS, na sua redacção originária dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, não é aplicável a terrenos para construção cfr. processos n.ºs 1870/13 e 48/14 de 9 de Abril; processos n.ºs 270/14 e 272/14 de 23 de Abril, e proc. 55/14 de 14 de Maio, este último relativamente ao prédio em apreço.

e) A verba 28 da TGIS na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, era específica, ou seja, aplicava-se a dois tipos de prédios urbanos: prédios com afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI seja igual ou superior a € 1.000.000,00 e prédios detidos por sujeitos passivos residentes em País sujeito a regime fiscal claramente mais favorável.

f) O ponto de partida para a interpretação da expressão “prédio com afectação habitacional” terá de ter em consideração não só a letra da lei, mas também a sua integração sistemática com as normas do CIMI, porquanto é este o diploma indicado como de aplicação subsidiária na Lei n.º 55-A/2012 de 29/10, e bem assim o espírito do legislador.

g) No artigo 6.º do CIMI, são identificadas as “espécies” de prédios urbanos («habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção; outros, como categoria residual»).

h) Do n.º 2 e n.º 3 do artigo 6.º do CIMI resulta pacificamente que existe uma diferença entre um “prédio habitacional” (edifício, construção ou destino normal) e “terreno para construção”.

i) Da leitura das Alegações e Conclusões apresentadas pela Recorrente, retira-se que a Administração Tributária, se baseia nos elementos constantes da matriz, lançando a confusão entre os conceitos, e com os quais pretende iludir o julgador, designadamente baralhando os conceitos de coeficiente de localização, coeficiente de afetação, e afetação habitacional, socorrendo-se de conceitos utilizados para determinação do Valor Patrimonial Tributário, tal como previsto no art. 41.º do C.I.M.I.

j) A jurisprudência já teve oportunidades de se pronunciar sobre os conceitos de coeficiente de localização, coeficiente de afetação, no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 04950/11, disponível em www.dgsi.pt, a propósito das regras e critérios de avaliação dos lotes de terreno.

k) Para percebermos o que é um prédio urbano com afetação habitacional temos que considerar que um prédio urbano de espécie habitacional é um edifício ou construção para tal licenciado, ou que tenha como destino normal cada um desses fins, cfr. artigo 6º, n.º 2 C.I.M.I.; que a sua afetação é determinada nos termos do artigo 41.º C.I.M.I., e depende unicamente do tipo de utilização dos prédios edificados.

l) O Centro de Arbitragem Administrativa já teve oportunidade de se pronunciar em dois processos diferentes sobre esta matéria e em ambos concluiu que a verba 28 da TGIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, não se aplicava a terrenos para construção, processo n.º 49/2013-T e processo n.º 53/2013-T, disponíveis em www.caad.org.pt.

m) Como bem refere a decisão do processo n.º 53/2013-T, no que toca ao artigo 45.º do CIMI, não tem qualquer relação com a classificação de prédios, servindo apenas para indicar os fatores a ponderar na avaliação dos terrenos para construção, citando a referida decisão, “O que se pondera aí, ao fazer referência ao «edifício a construir» é a ponderação do destino do terreno, que, como se viu, é algo que, no contexto do CIMI!, não implica afectação e ocorre antes desta”, deitando assim por terra o grande argumento da ora Recorrente.

n) Para além da letra da lei, tem sempre que se ter em conta o espírito da mesma e o objetivo do legislador na sua interpretação, para se perceber a sua finalidade quando foi criada.

o) No caso da verba 28 da TGIS o espírito do legislador foi o de aplicar aos sujeitos passivos proprietários de prédios ditos de “luxo” (com valores patrimoniais tributários iguais ou superiores ao referido um milhão de euros), um imposto especial, destinado, efetivamente, a taxar o “luxo” e a refletir, em prol da comunidade, o benefício da existência de uma acrescida capacidade contributiva do titular do imóvel.

p) No entanto, crê-se, não foi seu intuito aplicá-lo cega e indiscriminadamente, tendo tido o cuidado, por exemplo, de isentar os prédios destinados a outros fins, por exemplo, comércio, indústria ou serviços, em que o seu valor patrimonial nada espelha a nível da “capacidade contributiva”, mas, eventualmente, apenas o nível de “aptidão produtiva”, fazendo incidir o imposto somente sobre prédios destinados a habitação (com VPT acima de determinado valor e todos os prédios detidos por sociedades sedeadas nos chamados paraísos fiscais. q) A redação da verba 28.1 da TGIS, foi alterada com a Lei do Orçamento de Estado para 2014, assim, por força do disposto no artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, atualmente a sua redação é a seguinte: «28.1 — Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI — 1 %» (sublinhado nosso).

r) Significa isto que, inequivocamente a verba 28.1 da TGIS passou a aplicar-se a terrenos para construção, o que vem confirmar o que a ora Recorrida sempre defendeu, e bem assim o espelhado na Douta Sentença do Tribunal “a quo”: que a verba 28.1 da TGIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 não incidia sobre terrenos para construção.

s) O objetivo último na criação da verba 28 da T.G.I.S., na redação original da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e que serviu de base à liquidação que ora se impugna, era o de tributar as habitações de maior valor económico, de luxo, e não os terrenos para construção, conforme se verifica através da declaração do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais no decorrer da discussão na generalidade da Proposta de Lei n.º 96/XII (2ª), conforme relato da Reunião Plenária da Assembleia da República de 10 de Outubro de 2012, publicado no Diário da Assembleia da República, 1ª série, n.º 009 (XII Legislatura, 2ª sessão Legislativa, de 11 de Outubro de 2012, pág. 32, disponível em www.parlamento.pt. (sublinhado nosso).

t) Assim, a Autoridade Tributária e Aduaneira ao aplicar ao terreno para construção, propriedade da ora impugnante, o previsto no artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro fê-lo erroneamente porquanto o referido prédio urbano — TERRENO PARA CONSTRUÇÃO - não está abrangido pelo âmbito de aplicação objetiva da mesma.

u) A Autoridade Tributária e Aduaneira, ora Recorrente, ao aplicar ao terreno para construção, propriedade da ora Recorrida, o previsto no artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, fê-lo errónea e ilegalmente porquanto o referido prédio urbano não está abrangido pelo âmbito de aplicação objetiva da mesma.

v) Pelo supra exposto, a argumentação da Fazenda Pública não poderá proceder, devendo em consequência confirmar-se e manter-se a decisão do Tribunal “a quo”.

Nestes termos, e nos demais de Direito, deverá ser negado provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

ASSIM SE FAZENDO JUSTIÇA!!

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se pela improcedência do recurso, de acordo com o parecer que se segue:

Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Loulé de 17.04.2014 que julgando procedente a impugnação deduzida por A..... anulou a liquidação impugnada.

Sobre as questões suscitadas emiti na Impugnação n.º 1870/13 o parecer que em parte se transcreve e que é do seguinte teor:

“A questão que cumpre apreciar centra-se em saber se no âmbito da incidência do imposto do seio a que se refere a verba 28 da Tabela Gemi do Imposto de Seio, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Out., se integram ou não os “terrenos para construção” com um VPT superior a 1 milhão de euros, ou seja, se os mesmos podem ser considerados como prédios urbanos com “afetação habitacional”.

Entende-se que a resposta é negativa, em conformidade com o ponto de vista expresso na sentença recorrida e no parecer do MP da 1.ª Instância.

Com efeito, não resultando das normas relativas ao imposto de selo qualquer definição do que sejam “prédios com afectação habitacional” e estabelecendo o art. 6.º do CIMI, diploma para o qual remete o n.º 2 do art. 67.º do CIS, uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não poderão estes, sem mais, ser considerados como “prédios com afectação habitacional”, ainda que os mesmos comportem essa potencialidade futura. De resto, a expressão “prédios com afectação habitacional” imediatamente sugere uma efectiva e actual utilidade e não, como é o caso, uma realidade que se poderá concretizar ou não no futuro.

Como bem se refere na dita sentença recorrida, o conceito de “terreno para construção” «não integra necessariamente o conceito afectação habitacional», para efeitos de sujeição à verba 28.1 da Tabela do Imposto de Selo e a evolução legislativa entretanto verificada claramente sufraga esse entendimento (cfr. a alteração à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, operada pela Lei n.º 83- C/2013, de 31 de Dez., à qual não foi atribuída carácter interpretativo”).

Nesta conformidade, concluindo como nesse parecer, pronuncio-me pela improcedência do presente recurso e, conseqüentemente, pela manutenção do julgado.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A Impugnante é proprietária de 50% do terreno para construção sito em Areias de S. João, Albufeira, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Albufeira sob artigo 22761, com o valor patrimonial tributário de € 2.409.620,00 — cfr. doc. 1 junto com a p.i..

B) Relativamente ao exercício de 2012 foi efetuada, em 07.11.2012, a liquidação de Imposto de Selo n.º 2012 001855702, relativa à quota-parte da Impugnante no prédio identificado em A), que apurou imposto no valor total de € 6.024,05, com data limite de pagamento de 20.12.2012, com a referência de que «a liquidação efetuada observa o disposto nas alíneas a) a f) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro» — cfr. doc. 4 junto com a p.i..

C) Em 20.12.2012 a Impugnante procedeu ao pagamento da liquidação que antecede — cfr. doc. 5 junto com a p.i..

D) Ato impugnado: Relativamente ao exercício de 2012 foi efetuada, em relação ao mesmo prédio, em 21.03.2013, a liquidação de imposto de Selo n.º 2013 000286645, relativa à quota-parte da Impugnante, que apurou a coleta total de € 12.048,10, com data limite de pagamento da primeira prestação em abril de 2013 - cfr. doc. 2 junto com a petição inicial.

E) Em 29.04.2013 a Impugnante procedeu ao pagamento da liquidação que antecede — cfr. doc. 3 junto com a petição inicial.

F) Em 30.07.2013 a Impugnante apresentou a presente impugnação judicial, junto do Serviço de Finanças de Albufeira — cfr. fls. 2 dos autos.

De direito:

Considerando o mº juiz “a quo” que o terreno para construção fora objecto da incidência da norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014 incidência cuja legalidade a impugnante questionava, entendeu face aos factos dados como provados que esta norma de incidência não abrangia os terrenos para construção cuja edificação seja para habitação, pelo que a liquidação deste imposto violou essa mesma norma e, por ilegal, este acto administrativo não podia manter-se na ordem jurídica, razão pela qual o anulou.

A Fazenda Pública como se pode ver das suas alegações e conclusões de recurso sustenta que a incidência desse imposto decorre da abrangência do conceito de prédio urbano insita no artigo 2 n.º 1 do CIMI cujas espécies o artigo 6º do mesmo diploma legal distingue e onde os terrenos para construção aparecem qualificados como sendo também prédios urbanos para efeitos do CIMI.

Refere que sendo os terrenos para construção tidos como prédios urbanos em sede IMI nada obsta que tendo presente que o conceito de prédios com afectação habitacional a que alude o disposto na verba n.º 28 da TGIS compreenda também os terrenos para construção pois esse conceito não implica necessariamente a existência prévia de edifícios ou construções.

A sentença recorrida porque interpretou o disposto na verba 28 do TGIS de forma a excluir a afectação habitacional dos terrenos para construção enferma de erro de julgamento de direito pelo que deve ser revogada.

A recorrida considera que o Tribunal “a quo” fez uma correcta interpretação do disposto na verba n.28 do TGIS pelo que a sentença recorrida é de manter.

Vejamos então:

Trata-se de questão que foi já por várias vezes apreciada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que considerando estar em causa a interpretação da norma de incidência objectiva constante da verba 28.1 da TGIS na redacção da Lei 33-A /2012 de 29 de

Outubro ou seja na redacção anterior à lei do Orçamento de Estado para 2014 que veio a integrar de modo expreso os terrenos para construção na referida verba no 28 do TGIS.

Efectivamente antes da Lei do Orçamento de Estado para 2014 os terrenos para construção não eram abrangidos directamente na verba 28 da TGIS.

E porque o legislador não tem uma definição de prédio urbano com afectação habitacional nem a lei do Orçamento para o ano de 2014 tem carácter interpretativo há que decidir da bondade da sentença recorrida e das razões do recurso.

Porque a questão tem sido objecto de múltiplas decisões desta Secção do Contencioso Tributário do STA, como se referiu anteriormente, e não se vê razão alguma para decidir diferentemente chamamos à colacção a doutrina do acórdão do STA de onde intervimos como adjunto e que passaremos a transcrever na parte que ao caso importa:

“A questão que se coloca no presente é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, particularmente se ela inclui terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “com afectação habitacional” a que alude a referida verba.

A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de liquidação de Imposto do Selo relativo a 2012, no valor de €6.572,41, anulando-o e determinando a restituição à impugnante do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios, no entendimento de que mostrando-se provado que o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, a liquidação enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, no entendimento segundo o qual naquela norma de incidência estão abrangidos os terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional, como alegadamente resulta da letra da lei.

A recorrida defende a manutenção do julgado recorrido

Vejamos.

Desde já se adianta que o presente recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões que ficaram devidamente explicitadas nos acórdãos proferidos por esta Secção no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e no dia 23 de Abril de 2014, nos processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 (Sendo que nos quatro primeiros acórdãos citados o ora relator interveio como 2º Adjunto) nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é um função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação)

Reitera-se esta jurisprudência, uma vez que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme a orientação jurisprudencial supra assinalada.

Conclui-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida.

A sentença ora sob recurso ao julgar procedente a impugnação fez uma interpretação de acordo com a jurisprudência exposta.

E essa interpretação é de confirmar.

DECISÃO:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Processo n.º 1481/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... –, S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

I. Relatório

1. A..... –, S.A., identificada nos autos, deduziu impugnação judicial no TAF de Loulé, contra a liquidação do imposto de selo n.º 2013 000292515, de 21/03/2013, referente ao período de 2012, que apurou uma colecta total de € 254.349,34, fixando a 3ª prestação no valor de € 84.783,11, nos termos do artigo 99º e segs. do CPPT, invocando duplicação de colecta.

Naquele Tribunal decidiu-se julgar procedente a impugnação, anulando-se a liquidação em causa, porquanto o facto de o prédio da impugnante ser um prédio urbano, por se tratar de um terreno para construção, isso não implica uma afectação habitacional subsumível à verba 28.1. da Tabela do Imposto de Selo.

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

a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) i) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de afectação do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide Ac. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser “desprezada”, já que;

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;

k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O Legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere “prédios destinados a habitação” antes tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douta sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora, a douta sentença tenha acompanhado de perto o acórdão do STA de 18/11/2009, no proc. 0765/09, onde ficou decidido que “I-Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 46.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração de coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq)” consideramos que,

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a letra da lei aqui em causa;

x) A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e conseqüentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se a liquidação impugnada, assim se fazendo JUSTIÇA.

3. A recorrida veio contra-alegar, concluindo nos seguintes termos:

A. A disposição transitória constante do artigo 6º, número 1, alínea f), da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, estabelece as taxas aplicáveis para os prédios com afectação habitacional, pelo que sendo o imóvel objecto da liquidação impugnada um terreno para construção, sempre estaria excluído da norma constante da alínea f) do número 1 do art.º 6.º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.

B. Um terreno para construção não é um prédio com afectação habitacional, como aliás resulta inequivocamente da classificação dos prédios urbanos constante do art.º, n.º 1, do CIMI.

C. A classificação de um prédio urbano como terreno para construção não obedece a qualquer afectação, donde, a remissão legal para a afectação habitacional só pode ter como consequência que não estarão abrangidos pela norma de incidência constante da alínea do número 1 do art.º 6.º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro os terrenos para construção, pelo que sempre será a liquidação de IS impugnada nula, conforme decidiu a sentença recorrida.

D. Um prédio é classificado como terreno para construção sempre que se verifiquem um conjunto de circunstâncias, em regra correspondentes à aplicação de normas pertinentes do regime jurídico que regula as edificações urbanas ou o fraccionamento de prédios rústicos, que, em qualquer caso, indiciem a intenção de nele se construir, salvo se, por força de legislação aplicável, tal intenção não seja passível de efectiva concretização.

E. Referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

F. Na esteira do aresto recorrido, conclui-se que terreno para construção “não integra necessariamente o conceito de afectação habitacional para efeitos de determinação do valor patrimonial e para sujeição à verba 28.1 da Tabela do Imposto do Selo, ainda mais, no caso sub judice, no qual, ainda nem sequer existe um processo de licenciamento para construção de edifício. Sendo que, mesmo que

existissem enquanto não houvesse edificações no mesmo, continuaria a não poder ser sujeito à verba referida”.

G. A expressão “com afectação habitacional” inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI. Tal interpretação não teria apoio legal, face aos princípios contidos os arts. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.

H. Se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 6.º do CIMI, tê-lo dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código.

I. Resultando do art. 6.º, do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como “prédios com afectação habitacional”.

J. A idênticas conclusões chegaram os Senhores Árbitros do Centro de Arbitragem administrativa, no âmbito dos Processos n.ºs 49/2013-T e 53/2013-T, bem como o Supremo Tribunal Administrativo, nos seus arestos recentes de 9 Abril e de 23 de Abril, afirmando que resulta do artigo 6.º do Código do IMI «uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”», não podendo, assim, estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, na sua redação originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

K. A liquidação ora impugnada configura uma verdadeira duplicação de colecta face à liquidação referida no número precedente, pois incidem ambas sobre o mesmo período temporal.

L. Uma vez liquidado o Imposto do Selo respeitante ao exercício de 2012, nos termos da verba 28 da TGIS, não pode a Administração Tributária voltar a liquidar o mesmo imposto, com base no mesmo imóvel e facto temporal, só porque o proprietário se manteve em 31 de Dezembro do mesmo ano.

M. Conforme decidiu o TCA Sul em 02/06/2009, “a duplicação de colecta, por referência a um elemento temporal e estrutural, verifica-se quando, estando paga uma colecta, se liquida e exige outra da mesma natureza, em relação ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.”

N. O diploma que introduziu as alterações ao Código do Imposto do Selo (‘CIS’) a fim de nele consagrar a tributação em sede daquele imposto da propriedade de prédios urbanos, através da verba n.º 28 — Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro —, padece de invalidade insanável porquanto está em clamorosa oposição com os princípios constitucionais da igualdade, que se manifesta nomeadamente através do princípio da capacidade contributiva, e da protecção da confiança.

O. Porque as medidas não têm um carácter temporário, mas antes permanente, não colhe o argumento, tantas vezes utilizado em outras ocasiões, de que o novo imposto visou assegurar necessidades extraordinárias de receita, com o que violou o legislador o princípio constitucional da proporcionalidade, sendo este o critério último para aferir da tutela jurídico-constitucional da confiança.

P. O entendimento plasmado nas presentes contra-alegações já foi adotado em vários acórdãos recentes do Supremo Tribunal Administrativo.

Termos em que o presente recurso não deve merecer provimento.

Assim se fará inteira JUSTIÇA!

4. O magistrado do Ministério Público emitiu o parecer que se segue:

O objecto do recurso é a interpretação do previsto na verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto de Selo (T.G.I.S.), na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 em articulação com o previsto no seu art. 6.º, em termos de abranger também os terrenos para construção para o que argumenta a recorrente, nomeadamente, que, tendo-se feito depender a tributação ainda da afetação habitacional.

Tal seria assim de considerar de acordo com as normas aplicáveis à avaliação que no caso dos ditos terrenos são de aplicar incluindo quanto ao coeficiente de afetação, relativa a edificações autorizadas ou previstas.

Ora, os factos concretos assentes na sentença recorrida no seu ponto III-1 (fls. 92 e 93), não foram postos em causa pela recorrente, resultando que para a impugnante, proprietária de um terreno para construção, o qual tinha sido avaliado em 2006 com um valor de € 25.434.934, foi emitida em 21/3/13 uma liquidação de imposto relativa à 2ª prestação do dito imposto.

Contudo, de fls. 25 e dos autos resulta que a liquidação impugnada é relativa à 3ª prestação.

Quanto ao direito aplicável, que é o objeto do recurso, e quanto à norma em causa, que é de incidência, não se pode através da via interpretativa afirmar um resultado que não se encontra expresso na lei.

Tal o que resulta, desde logo, do princípio da legalidade previsto no art. 103.º n.º 2 da C.R.P..

Acresce que, através da consulta da proposta da dita Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, disponível no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012, e da respetiva discussão, se constatam as referidas as necessidades de obter receitas para fazer face à situação orçamental deficitária, sendo apenas ainda referido que o dito imposto é de aplicar quanto a “casas”.

O S.T.A. tem também vindo a decidir, como pelos já referidos acórdãos proferidos a 9-4-2014 e 23-4-14 nos processos n.ºs 1870/13-30 e 272/14, acessíveis em www.dgsi.pt, no sentido de não ser de acolher a interpretação que se defende no recurso interposto. Concluindo:

O recurso é de improceder, sendo apenas de considerar, em face do referido erro material que resulta quanto à referência efetuada à 2ª prestação a que julgou se referir a liquidação posta em causa, a possibilidade de ser de mandar apreciar se a mesma não dirá respeito à 3ª prestação, com vista a se proceder à respetiva retificação, nos termos do art. 614.º do C.P.C..

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A Impugnante é proprietária do lote de terreno para construção, denominado Lote AL-1, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Almancil sob n.º 11475 (cfr. fls. 26 dos autos);

B) O prédio referido na alínea anterior está descrito na caderneta predial com “com o valor patrimonial tributário de € 25.434.934, determinado no ano de 2010” e “Tipo de coeficiente de localização: Habitação.” (cfr. fls. 26 dos autos);

C) Por avaliação feita em 22/09/2006, o Serviço de Finanças de Loulé-1 fixou o valor patrimonial em €25.434.934 (cfr. fls. 26 dos autos);

D) O imóvel descrito na alínea A) é um terreno para construção (cfr. fls. 26 dos autos);

E) Em 21/03/2013 foi emitida a liquidação n.º 201300029515 (2ª prestação), no valor de €84.783,11 (cfr. fls. 25 dos autos).

De Direito:

Considerando o mº juiz “a quo” que o terreno para construção fora objecto da incidência da norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014 incidência cuja legalidade a impugnante questionava, entendeu face aos factos dados como provados que esta norma de incidência não abrangia os terrenos para construção cuja edificação seja para habitação, pelo que a liquidação deste imposto violou essa mesma norma e, por ilegal, este acto administrativo não podia manter-se na ordem jurídica, razão pela qual o anulou.

A Fazenda Pública como se pode ver das suas alegações e conclusões de recurso sustenta que a incidência desse imposto decorre da abrangência do conceito de prédio urbano insita no artigo 2 n.º 1 do CIMI cujas espécies o artigo 6º do mesmo diploma legal distingue e onde os terrenos para construção aparecem qualificados como sendo também prédios urbanos para efeitos do CIMI.

Refere que sendo os terrenos para construção tidos como prédios urbanos em sede IMI nada obsta que tendo presente que o conceito de prédios com afectação habitacional a que alude o disposto na verba n.º 28 da TGIS compreenda também os terrenos para construção pois esse conceito não implica necessariamente a existência prévia de edifícios ou construções.

A sentença recorrida porque interpretou o disposto na verba 28 do TGIS de forma a excluir a afectação habitacional dos terrenos para construção enferma de erro de julgamento de direito pelo que deve ser revogada.

A recorrida considera que o Tribunal “a quo” fez uma correcta interpretação do disposto na verba n.º 28 do TGIS pelo que a sentença recorrida é de manter.

Vejamos então:

Trata-se de questão que foi já por várias vezes apreciada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que considerando estar em causa a interpretação da norma de incidência objectiva constante da verba 28.1 da TGIS na redacção da Lei 33-A /2012 de 29 de Outubro ou seja na redacção anterior à lei do Orçamento de Estado para 2014 que veio a integrar de modo expresso os terrenos para construção na referida verba no 28 do TGIS.

Efectivamente antes da Lei do Orçamento de Estado para 2014 os terrenos para construção não eram abrangidos directamente na verba 28 da TGIS.

E porque o legislador não tem uma definição de prédio urbano com afectação habitacional nem a lei do Orçamento para o ano de 2014 tem carácter interpretativo há que decidir da bondade da sentença recorrida e das razões do recurso.

Porque a questão tem sido objecto de múltiplas decisões desta Secção do Contencioso Tributário do STA, como se referiu anteriormente, e não se vê razão alguma para decidir diferentemente chamamos à colacção a doutrina do acórdão do STA de onde interviemos como adjunto e que passaremos a transcrever na parte que ao caso importa:

“A questão que se coloca no presente é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, particularmente se ela inclui terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “com afectação habitacional” a que alude a referida verba.

A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de liquidação de Imposto do Selo relativo a 2012, no valor de €6.572,41, anulando-o e determinando a

restituição à impugnante do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios, no entendimento de que mostrando-se provado que o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, a liquidação enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, no entendimento segundo o qual naquela norma de incidência estão abrangidos os terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional, como alegadamente resulta da letra da lei.

A recorrida defende a manutenção do julgado recorrido.

Vejamos.

Desde já se adianta que o presente recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões que ficaram devidamente explicitadas nos acórdãos proferidos por esta Secção no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e no dia 23 de Abril de 2014, nos processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 (Sendo que nos quatro primeiros acórdãos citados o ora relator interveio como 2º Adjunto) nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. É um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é um função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perflhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

É do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação)

Reitera-se esta jurisprudência, uma vez que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme a orientação jurisprudencial supra assinalada.

Conclui-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida.

A sentença ora sob recurso ao julgar procedente a impugnação fez uma interpretação de acordo com a jurisprudência exposta.

E essa interpretação é de confirmar.

DECISÃO:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

Sumário:

À semelhança do que sucede com a ilegalidade abstracta e a duplicação de colecta, também a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade constitui vício invocável tanto em sede de oposição à execução fiscal como em sede de impugnação judicial.

Processo n.º 51/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 9 de Abril de 2014, que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 3140.2004/010.33344, originariamente instaurada contra a sociedade “B....., Lda” para cobrança coerciva de dívida de IRC do ano de 1999 e contra si revertida, para o que apresentou as seguintes conclusões:

11. Deve ser declarada a caducidade (art. 45.º LGT),

12. Por se ter verificado e,

13. Por ter cabimento legal nos presentes autos.

14. Assim não se entendendo, por qualquer motivo e/ou razão,

15. Deve a dívida exequenda ser declarada prescrita, por ter decorrido o respectivo prazo, conforme estabelecido no art. 48.º da LGT.

16. E assim deve conhecer este Tribunal, por se tratar de matéria de conhecimento oficioso, V. art. 175º CPPT.

Assim decidindo, mais uma vez será feita, Venerandos Conselheiros, a costumada e verdadeira JUSTIÇA pelo nosso Mais Alto Tribunal.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

(...)

O recorrente invoca que a caducidade deve ser declarada nos presentes autos que são de oposição com base no artigo 45.º da LGT e que, caso assim não se entenda, deve a dívida exequenda ser declarada prescrita, conforme estabelecido no art. 48.º da LGT por esta se tratar de matéria de conhecimento oficioso nos termos do art. 175.º do CPPT.

Na sentença de fls. 57 e ss. julgou-se na parte respectiva não se conhecer da caducidade com base no entendimento de não ser a oposição o meio próprio para conhecer da mesma.

Analisando a oposição apresentada, verifica-se que o recorrente invocou a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade.

Tal enquadra-se no fundamento de oposição previsto no art. 204.º n.º 1 al e) do CPPT.

O processo de oposição pode ser meio adequado para tal, conforme vendo jurisprudência constante do STA – assim, acórdãos de 20-1-10, 28-11-12, 18-6-14 e 17-12-14, proferidos nos processos n.º 0832/08, 0457/12, 0344/13 e 01111/14, publicados em www.dgsi.pt.

Por outro lado, da matéria de facto apurada não consta em que termos teve lugar a notificação da liquidação. Aliás, quanto ao recorrente ficou apenas assente ter sido citado a 27-9-06 para a reversão da dívida de IRC de 1999.

Há, pois, a esse respeito que mandar proceder à ampliação da matéria de facto e mandar que os autos voltem ao tribunal recorrido, nos termos do art. 682.º n.º 3 do CPC.

Resultando assim ser de conhecer do recurso quanto à primeira questão, a relativa à prescrição fica prejudicada, conforme decidido no penúltimo acórdão acima citado.

Concluindo:

O recurso interposto é de proceder, sendo de revogar o decidido na parte recorrida, mandar que os autos voltem ao tribunal recorrido para que se proceda à ampliação da matéria de facto atinente à notificação da liquidação e para que seja proferida nova decisão.

4 – Notificadas as partes do Parecer do Ministério Público (fls. 125 a 127 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao não tomar conhecimento, na oposição deduzida, da caducidade do direito de exigir do oponente o IRC relativo ao ano de 1999, nos termos do artigo 45.º da LGT.

6 – Matéria de facto

Na sentença recorrida julgaram-se provados os seguintes factos.

a) Corre termos no Serviço de Finanças de Amadora 2, o processo de execução fiscal n.º 3140.2005/010.33344, em que era devedora originária “B....., Lda”, para cobrança de dívida de IRC do ano de 1999 – Cfr. informação de fls. 28 e PEF, apenso;

b) Em 15/09/2006 foi, por despacho do Chefe de Serviço de Finanças Amadora 2, revertida a execução fiscal referida em a), que antecede, contra o ora Oponente, A..... – Cfr. documento constante do PEF, não paginado;

c) Em 27 de Setembro de 2006, foi o ora oponente citado, por reversão, pelos serviços competentes da Direcção Geral dos Impostos, para a execução fiscal identificada em a), que antecede – Cfr. documentos constantes do PEF, não paginado;

d) O ora oponente foi nomeado gerente da devedora originária aquando da constituição da mesma, em 1 de Outubro de 1999 – Cfr. documento a fls. 21 e 22, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

e) Em 21 de Fevereiro de 2000 o Oponente renunciou à gerência da devedora originária – Cfr. documentos a fls. 7 a 9 e 21 e 22, os quais se dão, aqui, por integralmente reproduzidos.

7 – Apreciando

7.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida quanto à invocada caducidade

A sentença recorrida, a fls. 57 a 68 dos autos, julgou improcedente a oposição deduzida pelo ora recorrente à execução fiscal contra ele revertida para cobrança coerciva de dívida de IRC, no entendimento de que, contrariamente ao alegado, o oponente era responsável pela dívida, não obstante a renúncia à gerência em Fevereiro de 2000, pois que o facto constitutivo desta teve lugar, por força do disposto no n.º 7 do artigo 7.º do Código do IRC, em 31 de Dezembro de 1999 (cfr. sentença recorrida, a fls. 60 a 63 dos autos) e ainda porque entendeu, no que respeita ao fundamento invocado de se encontrar *caducado o direito de exigir do Oponente o IRC relativo ao ano de 1999, nos termos do preceituado no artigo 45.º da LGT, que a factualidade que o Oponente invoca relativamente à caducidade, substancia matéria que diz respeito à legalidade do acto de liquidação, o que significa que não pode ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal, sendo o meio próprio para tal a impugnação judicial do acto de liquidação* (cfr. sentença recorrida, a fls. 64 dos autos).

Discorda do decidido do recorrente, alegando em síntese que a caducidade constitui fundamento de oposição à execução fiscal, devendo por isso ter sido conhecida nessa sede, alegando subsidiariamente a prescrição da dívida exequenda, que entende ter tido lugar e é de conhecimento officioso (art. 175.º do CPPT).

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito defende o provimento do recurso e a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para conhecimento da invocada caducidade, após necessária ampliação do probatório fixado.

No que tem inteira razão.

De entre os fundamentos de oposição à execução fiscal previstos no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT encontra-se expressamente previsto, na respectiva alínea e), «A falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade», que foi, exactamente – se bem o interpretamos –, o que o oponente invocara nos números 1 a 7 da sua petição inicial de oposição (a fls. 4 dos autos).

Acresce que tem sido entendimento deste STA – espelhado nos Acórdãos do Pleno da Secção de 20 de Janeiro de 2010, recurso n.º 832/08 e de 7 de Julho de 2010, recurso n.º 545/09 – que a instauração de execução fiscal para cobrança coerciva de dívida cuja liquidação não foi objecto de notificação gera a ineficácia desta, fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Não pode, pois, confirmar-se a sentença recorrida no segmento impugnado, pois que, contrariamente ao decidido, não se vê que a factualidade alegada pelo oponente respeite, ao menos de modo exclusivo, à legalidade (em concreto) da dívida exequenda e apenas possa ser conhecida em sede de impugnação judicial, embora o pudesse também ser, como decidido no acórdão deste STA de 28 de Novembro de 2012, rec. n.º 457/12, no entendimento de que *o facto objectivo do decurso do prazo prefixado por lei para pratica de um acto eficaz impeditivo da caducidade influi na estrutura da liquidação praticada dentro daquele prazo, embora notificada posteriormente, ao ponto de lhe poder determinar a invalidade sucessiva, ou de lhe tolher os seus efeitos materiais, gerando a ineficácia interna superveniente*.

Neste extenso Acórdão problematiza-se a questão de saber qual o meio processual adequado para conhecer da caducidade da liquidação: se a impugnação judicial, se a oposição à execução fiscal, ou se tal fundamento pode ser conhecido em ambos os meios processuais, à semelhança do que sucede com a *ilegalidade abstracta da liquidação ou da duplicação da colecta*, como defende Jorge Lopes de Sousa na mais recente edição do seu Código de Procedimento e de Processo Tributário (6.ª edição, 2011, Volume III, pp. 489/492 – nota 34 ao artigo 204.º do CPPT), sendo esta última a posição a que aderimos, em concordância com a fundamentação expendida pelo Ilustre Autor na obra citada.

No caso dos autos, o probatório fixado não permite descortinar se estava ou não caducado o direito à liquidação quando esta foi notificada ao devedor originário, sequer se foi ou não notificada a liquidação da dívida exequenda, sendo necessário fixar tais factos para decisão da questão suscitada.

Daí que, no provimento do recurso, haverá que determinar a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para que conheça da questão de caducidade oportunamente suscitada, depois de fixado o necessário probatório.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida no segmento impugnado e determinando-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para conhecimento do fundamento invocado, após fixação do probatório pertinente.

Sem custas, pois a recorrida não contra-alegou.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Pedro Delgado — Fonseca Carvalho.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.**Assunto:**

Apensação. Portagens. Recurso em Processo Contra-Ordenacional.

Sumário:

- I — Tendo o recurso judicial da decisão administrativa que aplicou uma coima por infracção como a dos autos dado entrada em Tribunal conjuntamente com outros recursos respeitantes ao mesmo infractor, ou quando, relativamente ao mesmo infractor, já se encontrarem pendentes no Tribunal recursos por infracções idênticas, deve o juiz ordenar a apensação de todos esses processos judiciais, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal;*
- II — Na fase judicial a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho (artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT).*

Processo n.º 73/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

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

1. A Fazenda Pública interpõe recurso do despacho da Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que admitiu liminarmente o recurso judicial de decisão administrativa proferida em processo de contra-ordenação apresentado pelo arguido ao abrigo do disposto no art. 63º, n.º 1, do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) e nos arts. 3º, alínea b), e 80º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), bem como de todos os outros recursos judiciais em processos de contra-ordenação que lhe haviam sido já distribuídos e cuja apensação aos presentes autos determinou.

1.1. Rematou a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) Vem o presente recurso interposto do duto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pelo arguido, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pela Meritíssima Juiz *a quo* de todos os processos de recurso de contra-ordenação que lhe foram distribuídos, do mesmo recorrente, o que resultou na apensação de 16 processos de contra-ordenação aos presentes autos.

B) Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, que “*resulta da consulta do sistema informático que, me foram distribuídos outros processos de recurso de contraordenação instaurados por este mesmo recorrente*”, determinando consequentemente, a apensação de 16 processos a estes autos.

C) Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o Representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2, do RGIT.

D) Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b), do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E) Observa-se de perto, quanto a esta questão, o duto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes, que se transcreve: “*Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula da segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça pelo menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo esta possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado. Por isso, deve-se concluir que será aplicável subsidiariamente o preceituado no n.º 2 do art. 73º do RGCO.*”

F) Quanto à subida imediata do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto no art. 84º do RGIT, complementado pelo RGCO, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administra-

tiva que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do RGIT, nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “*Regime Geral das Infracções Tributárias anotado*”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

G) Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu apensar todos os recursos de contra-ordenações do mesmo recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

H) Especificando o que para aqui releva, quanto à apensação de vários processos de contra-ordenação, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expandido no douto despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal sentença padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06.

I) A decisão subjacente o douto despacho *a quo*, de apensação dos 16 processos de contra-ordenação distribuídos à Meritíssima Juiz *a quo* aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

J) No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), sendo que não existe nestes diplomas norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação.

K) O artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “*competência por conexão*” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

L) Neste âmbito importa observar o entendimento do Ilustre Juiz do TEDH Paulo Pinto de Albuquerque, in “*Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*”, Universidade Católica Editora, 2011, em anotação ao art. 36º, p. 128: “*O critério do artigo 36º só opera relativamente aos processos que se encontrem na fase administrativa. (...) Na fase judicial, a conexão rege-se pelo disposto nos artigos 24º e seguintes do CPP.*”

M) Assim, por força do disposto no art. 41º do RGCO, quanto à unidade e apensação de processos, terá de se recorrer aos preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, às normas do Código de Processo Penal (CPP).

N) Perscrutado o referido diploma legal, temos que, quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24º.

O) As infracções por falta de pagamento de taxas de portagens, como as dos presentes autos e dos autos ora apensados, não são cometidas através da mesma acção, na mesma ocasião ou lugar, não sendo também umas causa ou efeito das outras, nem se destinando umas a continuar ou a ocultar as outras, não sendo praticadas por vários agentes em comparticipação, não se verificando igualmente qualquer outra das condições aí taxativamente previstas — Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/12/2013, proc. n.º 07056/13.

P) Quanto à conexão subjectiva que sustentou a opção da Meritíssima Juiz *a quo*, salvaguarda-se que o art. 25º do Código de Processo Penal limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º a todos os crimes cometidos na área de uma mesma comarca, da competência de diferentes tribunais dessa área, mas não prescinde, salvo melhor opinião, dos critérios de conexão processual subjectiva do art. 24º, sob pena de essa taxatividade perder toda a razão de ser, e se permitir mais, quando os crimes são do conhecimento de dois ou mais tribunais, com sede na mesma comarca, do que quando a apreciação da ocorrência de mais do que um crime cometido pelo mesmo agente é da competência do mesmo tribunal.

Q) O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.

R) E neste pressuposto, só o funcionamento da conexão permite a apensação de processos, nos termos do n.º 1 do artigo 29º do mesmo diploma legal, que tem em vista a economia processual e uniformidade de julgamento, mas impõe-se que se verifiquem, desde logo, os elementos objectivos de conexão tipificados na lei, o que não ocorre *in casu*.

S) No caso em apreço, os processos apensados correspondem ao levantamento de vários autos de notícia, autónomos entre si, face aos restantes, que deram lugar a diversos e independentes processos

de contra-ordenação, aos quais, por decisão de condenação, foi aplicada a coima respectiva, ainda não transitada em julgado.

T) Sucede que os 16 processos de contra-ordenação em apreço não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U) Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pela Meritíssima Juiz *a quo*, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 16 recursos dos processos de contra-ordenação.

V) Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal *a quo*.

W) Entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que o douto despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a unicidade e apensação de processos, mormente os artigos 24º, 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que estão em causa recursos de processos de contra-ordenação tributária.

1.2. O Ministério Público apresentou contra-alegações, que rematou com o seguinte quadro conclusivo:

1. Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da/o douta/o decisão/despacho posta/o em crise, a/o qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “*erro na aplicação do direito,*” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “*errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis*” (sic), designadamente das “*que regem a unicidade e apensação de processos, mormente os artigos 24º, 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO*” (sic).

2. Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (nº 1, do art. 83º do RGIT e art. 73º, n.º 2 do RGIMOS, aplicável *ex vi* alínea b) do art. 3º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da requerida e judicialmente determinada subida imediata, visto o objecto do presente recurso e o prescrito no n.º 1, do art. 407º do CPP, subsidiariamente aplicável nos termos do disposto no art. 41º daquele RGIMOS, julga-se adequado o fixado regime de subida.

3. A argumentação do/a R. baseia-se no, se não errado, pelo menos infundamentado pressuposto de que “*A decisão subjacente o douto despacho a quo, de apensação dos 16 processos de contra-ordenação.../... aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.*” (sic conclusão I.).

4. Sendo inegável a identidade do/a arguido/a/recorrente em todos os processos de contra-ordenação e subsequentes recursos apresentados em causa e constituindo embora esta, nos termos que de seguida melhor se exporão, fundamento bastante e suficiente para a determinada apensação dos referidos 16 (dezasseis) processos ao presente, inquestionável é todavia também, que da/o douta/o decisão/despacho sub judice não consta que tenha sido tal fundamento o único para decidir a determinada respectiva apensação.

5. Sendo facto que apenas discorre e argumenta o/a R. com base em tal pressuposto e tendo ainda em conta a suficiência do pressuposto em causa, não cabe aqui cuidar dos demais (eventuais) fundamentos da decidida apensação, que sempre extravasariam o objecto do interposto recurso, delimitado, nos termos legais, pelas conclusões do/a R.

6. O/A R. apresenta interpretação, absolutamente inovadora mas, salvo melhor entendimento, inaceitável, do disposto nos citados preceitos legais do CPP, mormente no respectivo art. 25º.

7. Pretende o/a R. que “*quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24º*” (sic conclusão N.) e “*Quanto à conexão subjectiva.../... que o art. 25º do Código de Processo Penal, limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º, .../...*” (sic conclusão P.).

8. Porém, ao contrário do que, aparentemente defende o/a R., o art. 25º do CPP dispõe quanto à conexão de processos, não só da competência de tribunais com sede na mesma comarca mas, desde logo, naturalmente, também do mesmo tribunal, prescrevendo a conexão subjectiva, sendo indiscutível, face ao respectivo teor que, independentemente da existência, ou não, de conexão objectiva nos termos previstos nas diversas alíneas do n.º 1 do art. 24º, há conexão, quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes (neste contexto, várias contra-ordenações), cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca e logo, por maioria de razão, também do mesmo tribunal.

9. A própria letra do art. 25º afasta a interpretação pugnada pelo/a R. de que o mesmo apenas “*amplia*” “*o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º*” (sic).

10. A expressão “*Para além dos casos previstos no artigo anterior*” constante do art. 25º em análise significa inequivocamente que aos casos previstos no artigo anterior, se acrescentam/adicionam/aditam/juntam outros, não se reportando por conseguinte, manifestamente, apenas aos mesmos casos quando o respectivo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca.

11. A conclusão do/a R. - “*O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP*” (cfr. conclusão Q.) -, resulta, além de indemonstrada, inaceitável face à letra e espírito da lei.

12. Sendo embora a economia processual e a uniformidade de julgados os critérios que presidem à conexão de processos, sendo certo que, no que ao último concretamente concerne, a ausência de apensação pode implicar decisões contrárias quanto à mesma situação, em última instância, o princípio que subjaz à conexão/apensação, é o do direito ao devido processo legal que constitui direito fundamental consagrado na DUDH (cfr. art. 8º), que se concretiza, entre outros, nos princípios da justiça material, da equidade e do direito de defesa, constitucionalmente consagrados (cfr. arts. 20º, 32º, n.º 10, e 202º, n.º 2, da CRP).

13. A não determinação de apensação dos processos, quando (como no caso) entre os mesmos se verificar qualquer das situações de conexão previstas na lei (de conexão objectiva ou subjectiva, portanto e no caso então, pelo menos subjectiva), e não se verificando as excepções legalmente previstas para a separação de processos (cfr. art. 30º do CPP) - aplicáveis *mutatis mutandis* para a manutenção da autonomia de processos conexos entre si - constitui ilegalidade, por errada aplicação do direito, mormente, do citado/analizado pelo/a R., art. 25º do CPP.

14. Pretendendo o R. “*que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 16 recursos dos processos de contra-ordenação*” (sic parte final da conclusão U), contrapõe-se que não só pode como aliás deve, sob pena de ilegalidade por violação das prescrições dos arts. 25º e 29º do CPP.

15. Concluindo a final o/a R. “*ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo*” (sic conclusão V.), conclui ao contrário o MP que, verificando-se como inquestionavelmente se verifica no caso, conexão subjectiva, ilegal seria não determinar a apensação.

16. Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada apensação válida e legal, o douto despacho recorrido deve ser confirmado/mantido.

1.3. O Ministério Público, neste Supremo Tribunal, emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, com a seguinte argumentação:

«A nosso ver, o recurso deve ser admitido, não nos termos do disposto no artigo 73º/2 do RGCO, aplicável ex vi do artigo 3º/b) do RGCO, mas nos termos do estatuído no artigo 83º/1 do RGIT.

(...)

Quanto ao mérito da causa parece-nos que, salvo melhor juízo, não assiste razão à recorrente Fazenda Pública.

Nos termos do disposto nos artigos 24º a 31º do CPP, aplicável ex vi dos artigos 41º do RGCO e 3º-b) do RGIT, ocorrendo conexão, objectiva ou subjectiva, de processos, instaurados processos distintos, logo que tal conexão for verificada deve ser ordenada a sua apensação.

Se é verdade que não ocorre conexão objectiva, nos termos do disposto no artigo 24º do CPP, não é menos verdade que, como deflui dos elementos constantes dos autos, ocorre conexão subjectiva, nos termos do disposto no artigo no artigo 25º do CPP.

Efectivamente, a autoria de todas as contra-ordenações é imputado ao recorrido, sendo certo que para conhecimento das mesmas é competente o mesmo tribunal.

Mas para que possa ser determinada a apensação de processos não basta, apenas, a ocorrência de conexão, objectiva ou subjectiva, sendo, ainda, necessário que os processos se encontrem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento (artigo 24º/2 do CPP).

Será que, no caso em análise, ocorre tal pressuposto?

Como bem se refere no despacho de fls. 86, a questão reside em saber se o recurso de decisão de aplicação de coima é um verdadeiro recurso ou antes um processo de impugnação judicial da decisão administrativa de aplicação da coima.

No primeiro caso não seria permitida a apensação, pois que já estaria ultrapassada a fase de julgamento.

No segundo caso já seria admitida a apensação, pois que se estaria, ainda, em fase de julgamento.

Parece-nos ser de sustentar a tese referida em último lugar.

Com efeito, a apresentação de recurso de decisão de aplicação de coima equivale a acusação, sendo certo que há lugar a julgamento ou despacho alternativo ou substitutivo

Trata-se, pois, de um verdadeiro julgamento em primeira instância e, como tal, é possível a apensação de processos, pois que com esta se atingem, plenamente, os seus objectivos e que são a economia processual e a uniformidade de julgados.

E, como parece óbvio, o regime de cúmulo material actual (novamente) estatuído no artigo 25º do RGIT não contende com a apensação dos processos.

O despacho recorrido, a nosso ver, não merece censura.».

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O despacho objecto do presente recurso tem o seguinte teor:

«Por ser legal, tempestivo e obedecer às exigências legais, admito liminarmente o recurso (arts. 63º, n.º 1, do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro e alterações posteriores (RGIMOS), 3º, alínea b), e 80º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)).

Este tribunal tem conhecimento que lhe foram distribuídos inúmeros processos de recurso de contra ordenação instaurados pelo mesmo recorrente. Todos esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais, pelo que admito liminarmente esses recursos (ars. 63º, n.º 1, do RGIMOS, 3º, alínea b), e 80º, n.º 1, do RGIT) e determino a sua apensação a estes autos.

Junte cópia deste despacho a esses processos. Notifique.».

3. A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da decisão que, no âmbito de recurso judicial de decisão administrativa condenatória apresentado pelo arguido em processo de contra-ordenação, admitiu esse recurso e, bem assim, todos os outros dezasseis recursos que nesse tribunal foram apresentados pelo mesmo arguido e se encontravam distribuídos ao mesmo Juiz, determinando a sua apensação a estes autos.

A questão que se coloca é a de saber se essa decisão enferma de erro de julgamento em matéria de direito ao ter determinado a referida apensação.

Dado que a legitimidade da Fazenda Pública para este recurso jurisdicional não é questionada pelo recorrido nem se nos afigura que se verifique qualquer obstáculo processual nessa matéria, não iremos emitir pronúncia sobre ela.

Já relativamente à questão da admissibilidade do recurso, importa apreciá-la, tendo em conta que o recurso foi interposto e admitido ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS), isto é, com a invocação de que ele era necessário para uma melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência.

Tendo em conta que este Supremo Tribunal tem conhecimento de que a questão ora colocada está a ser discutida em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos Tribunais Tributários, consideramos que se justifica a admissão do recurso com o invocado fundamento, isto é, que ele se justifica perante a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a essas situações e obter uma uniformização da jurisprudência sobre a matéria.

Termos em que importa passar ao conhecimento do mérito do recurso.

A questão colocada neste recurso foi já decidida, em sentido uniforme, por este Supremo Tribunal em quatro acórdãos muito recentes – acórdãos de 4 de Março de 2015, recursos n.º 1396/14, de 11 de Março de 2015, nos recursos n.º 1557/14 e n.º 74/15, e de 8 de Abril de 2015, no recurso n.º 075/15.

Tendo em conta a suprema importância da uniformidade da jurisprudência no âmbito interno dos tribunais, sobretudo em face da segurança e da estabilidade das relações jurídicas a que o direito deve ambicionar e que encontra expressa consagração no art.º 9.º, n.º 3, do Código Civil – ao impor ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito – cumpre-nos aderir a essa orientação jurisprudencial e aos fundamentos em que se estribam tais acórdãos, vertidos, de forma abreviada mas elucidativa, nos respectivos sumários, do seguinte teor no que a esta matéria diz respeito:

II - No momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, o juiz deve ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal;

III - Na fase judicial a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr. artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.

Razão por que, com a referida fundamentação, se impõe negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

4. Face ao exposto, acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Taxa Municipal. Ocupação da via pública.

Sumário:

A partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10/2, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza;

Processo n.º 192/15-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Câmara Municipal de Braga.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida no TAF de Braga, julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação da taxa pela ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal (TODP), cobrada pela Câmara Municipal de Braga, no valor de € 2.442,60.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

1. O presente recurso vem interposto da sentença de fls., que julgou improcedente a impugnação deduzida do acto de fixação de taxa controvertido e que o julgou válido.

2. A recorrente considera que a sentença recorrida cometeu erro na aplicação da Lei e considerou mal os factos sujeitos a tributação.

3. A implantação de infra-estruturas de telecomunicações, designadamente, armários de telecomunicações, tubos, condutas e demais infra-estruturas, de idêntica natureza e/ou com elas relacionadas, desde 10 de Maio de 2004, não está sujeita ao pagamento de taxas de ocupação do domínio público municipal, pelo que a liquidação das taxas em questão contraria o disposto na Lei.

4. A instalação e funcionamento das infra-estruturas de telecomunicações que sejam propriedade da A....., ou cuja exploração lhe caiba nos termos legais, encontra-se abrangida pelas regras “específicas” constantes da **Lei das Comunicações Electrónicas - Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro**, com as alterações constantes do Decreto-Lei n.º 176/2007, de 8 de Maio e da Lei n.º 35/2008, de 28 de Julho, (doravante designado por “Lei das Comunicações Electrónicas” ou “LCE”).

5. Consequentemente, as infra-estruturas de telecomunicações da A....., designadamente cabos, postes, armários e outros equipamentos, não se encontram sujeitos ao pagamento das taxas de ocupação da via pública previstas em Regulamento Municipal, sendo apenas de considerar a aplicação **Taxa Municipal de Direitos de Passagem (“TMDP”)**, nos termos do disposto n.º 2 do art. 106º da **Lei das Comunicações Electrónicas**.

6. De acordo com o n.º 2 do art.º 106º da Lei das Comunicações Electrónicas que “*Os direitos e encargos relativos à implantação e atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, dos domínios público e privado municipal podem dar origem ao estabelecimento de uma TMDP (...)*”.

7. No art. 106º, n.º 3 da LCE é expressamente referido que “*Nos municípios em que seja cobrada a TMDP, as empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo incluem nas facturas dos clientes finais de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo, e de forma expressa, o valor da taxa a pagar*” (sublinhado e destaque da recorrente).

8. Assim, as normas/regulamentos que prevêm a cobrança de taxas de ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio municipal cobradas pela instalação de recursos em, sobre ou sob propriedade municipal (TODP), **foram tacitamente revogadas, no que diz respeito às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas, pela entrada em vigor da Taxa Municipal de Direitos de Passagem (“TMDP”)**.

9. Nestas condições, as infra-estruturas de telecomunicações da A....., designadamente cabos, postes, armários e outros equipamentos, não se encontram sujeitos ao pagamento das taxas de ocupação da via pública previstas em Regulamento Municipal, sendo apenas de considerar a aplicação da referida TMDP, nos termos do supra referido n.º 2 do art. 106º da Lei das Comunicações Electrónicas.

10. A este propósito, importa ter de igual modo presente as Directivas Comunitárias referidas em alegações que, por economia aqui se dão integralmente por reproduzidas.

11. A partir de 10 de Maio de 2004, a TMDP passou a ser a única taxa susceptível de ser cobrada pelos municípios pelos direitos de instalação de recursos em, sobre ou sob a propriedade municipal, pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas.

12. A revogação tácita, ou seja, a revogação por *incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes*, determina a cessação da vigência da Lei.

13. Pretendendo cobrar “taxa” (quantias) pelos direitos de instalação de recursos em, sobre ou sob a propriedade municipal (domínio público), pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas - como é o caso da A..... - a única taxa susceptível de ser cobrada pelos municípios será a referida a TMDP.

14. Em face do exposto, é de rejeitar a subsistência das taxas de ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio municipal cobradas pela instalação de recursos em, sobre ou sob propriedade municipal pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas, após a entrada em vigor da TMDP, porquanto, como acima se demonstrou, estes dois sistemas de taxas são absolutamente incompatíveis, a sua coexistência é incompatível com o direito comunitário, designadamente a Directiva Quadro e Directiva autorização e corresponde a uma interpretação da LCE incompatível com o direito comunitário.

15. O recente **Decreto-Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio** (aplicável à construção de infra-estruturas aptas ao alojamento de redes de comunicações electrónicas, à instalação de redes de comunicações electrónicas e à construção de infra-estruturas de telecomunicações veio também regular tal matéria.

16. Sendo, dessa forma, inequívoca, a intenção do legislador, nacional e comunitário, no que a taxas diz respeito e quanto às especificidades existentes, decorrentes do referido regime de especialidade, relativamente a operadoras de comunicações electrónicas, como é o caso da A.....

17. Actualmente, e desde 10 de Maio de 2004, as infra-estruturas de telecomunicações da A....., designadamente cabos, postes, armários e outros equipamentos, não se encontram sujeitos ao pagamento das taxas de ocupação da via pública previstas em Regulamento Municipal, sendo apenas de considerar a aplicação da referida TMDP, nos termos do supra referido n.º 2 do art. 106º da Lei das Comunicações Electrónicas.

18. Não estando, por isso, a A..... legalmente obrigada a pagar qualquer taxa por ocupação do domínio público municipal resultante da implantação das respectivas infra-estruturas de comunicações electrónicas.

19. Face ao exposto, a sentença recorrida, face à legislação aplicável, carece de fundamento válido, uma vez que não assiste à Câmara Municipal de Braga legitimidade para, unilateralmente e contra as normas legais em vigor, impor esse encargo à A....., enquanto empresa que oferece redes e serviços de comunicações electrónicas e enquanto concessionária de serviço público.

20. Em consequência, a sentença recorrida, ao julgar improcedente a impugnação, considerando válido o acto de liquidação da taxa em referência, violou o disposto nas disposições legais supra transcritas, nomeadamente o disposto nos regras “específicas” constantes dos artigos 106º n.ºs 2 e 3 da Lei das Comunicações Electrónicas - Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, com as alterações constantes do Decreto-Lei n.º 176/2007, de 8 de Maio e da Lei n.º 35/2008, de 28 de Julho e, entre outros, no artigo 13º da Directiva Autorização e artigo 11º da Directiva Quadro.

Termina pedindo o provimento ao recurso e que, em consequência, seja revogada a decisão recorrida e substituída por outra que determine a anulação da taxa impugnada, por não ser devida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, aquele Tribunal veio, por decisão do respectivo Relator, de 27/11/2014 (fls. 237/242), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, com fundamento em que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, declarando, consequentemente, a competência deste STA.

1.5. Remetidos os autos a este Tribunal, o Exmo. Procurador-Geral Adjunto emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: legalidade da liquidação da taxa por ocupação do domínio público municipal para instalação de infra-estruturas necessárias à implantação de redes de comunicações electrónicas acessíveis ao público.

1. A questão supra enunciada foi apreciada pelo STA-SCT em acórdãos que permitiram a formação de jurisprudência consolidada, a qual deve ser mantida pela proficiência da fundamentação e por observância do princípio da interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º n.º 3 CCivil/acór-

dãos 6.10.2010 processo n.º 363/10; 30.11.2010 processo n.º 513/10; 12.01.2011 processo n.º 751/10; 12.10.2011 processo n.º 631/11; 2.05.2012 processo n.º 693/11; 27.05.2012 processo n.º 428/12; 14.06.2012 processo n.º 281/12; 30.04.2013 processo n.º 1321/12; 6.03.2013 processo n.º 716/11).

Nesta conformidade transcreve-se o sumário doutrinário do acórdão proferido em 6.10.2010 processo n.º 363/10:

1. A partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da taxa municipal de direitos de passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza;

2. Consequentemente, é ilegal a liquidação de taxa municipal de ocupação da via pública sindicada nos presentes autos, cuja contraprestação específica consiste na utilização do domínio público municipal com instalações e equipamentos necessários à ampliação de redes de televisão por cabo.

2. Considerações complementares

O DL n.º 123/2009, 21 maio (aplicável ao caso em análise, em face da data da comunicação pela recorrente da construção de infra-estruturas, cf. PA apenso fls. 8), clarificando o regime plasmado na Lei n.º 5/2004, 10 fevereiro, proíbe a cobrança pelas autarquias locais de qualquer outra taxa, encargo ou remuneração pela utilização ou aproveitamento dos bens do domínio público e privado municipal, para além da taxa municipal de direitos de passagem prevista nos termos do art. 106º da Lei das Comunicações Electrónicas aprovada pela Lei n.º 5/2004, 10 fevereiro, por forma a evitar a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto tributário (preâmbulo do diploma; arts. 2º alínea a) e 12º n.º 1).

No caso concreto a recorrente comunicou à CMBraga a realização de trabalhos para construção de infra-estruturas necessárias à implantação da rede de comunicações electrónicas afectas ao exercício da sua actividade (art. 19º n.º 5 alínea a) Lei n.º 5/2004, 10 fevereiro (cf. PA apenso fls. 8); não estando em causa a execução de obras de reparação de infra-estruturas, alegadamente sujeita a prévio licenciamento municipal e à liquidação de taxa de licença, na interpretação da CMBraga (ofício fls. 33/34 e informação dos serviços fls. 38; contestação fls. 125/129; probatório n.º 1).

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão anulatório da liquidação da taxa impugnada.»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. A presente impugnação, tem por objecto a liquidação, a qual se reporta à execução de trabalhos de implementação de infra-estruturas em vários pontos da cidade de Braga, no valor de 2.442,60 €, constante de fls. 38 que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

2. A Impugnante em 23.09.2009, requereu à Câmara Municipal de Braga autorização para a execução de trabalhos de implementação de infra-estruturas em vários pontos da cidade de Braga, nomeadamente para a construção de condutas formação, (PEAD 2x110m) e construção de duas câmaras de visita tipo NR2, (1200x750m) conforme documento de fls. 8 do PA apenso;

3. Por ofício n.º 3061/09/DMOSU, datado de 13.10.2009, a Câmara Municipal de Braga autorizou, ficando a impugnante obrigada a proceder ao pagamento da taxa pela abertura da vala e realização de obras sendo autorizado o prazo de 30 dias (fls. 11/12 do PA);

4. A Câmara Municipal de Braga liquidou à impugnante a taxa no total de 2.442,60 € sendo 2.401,00 € relativo abertura da vala, 3,00 € imposto de selo e 32.60 € relativo ao prazo de 30 dias.

5. A impugnante interpôs reclamação graciosa.

3.1. Enunciando como questões a decidir a de saber (i) se a impugnante está ou não sujeita à incidência da taxa de ocupação do domínio público (TODP) por desenvolver uma actividade de comunicações electrónicas encontrando-se somente obrigada ao pagamento da Taxa Municipal de Direitos de Passagem (TMDP), (ii) se há violação da Lei das Comunicações Electrónicas e (iii) se ocorre falta de fundamentação, por a CM de Braga não ter prestado qualquer informação sobre o critério de fixação dos montantes das taxas, nem justificação sobre os respectivos montantes, a sentença recorrida respondeu negativamente a todas as questões e julgou improcedente a impugnação.

Para tanto ponderou-se na sentença o seguinte:

- Prevendo-se na alínea a) do n.º 5 do art. 19º da Lei n.º 5/2004, de 10/2 (Lei das Comunicações Electrónicas) que a instalação e funcionamento das infra-estruturas das empresas que oferecem redes de serviços de comunicação electrónicas estão sujeitas ao procedimento estabelecido nos arts. 35º e 36º do DL n.º 555/99, de 16/12 (na redacção dada pelo DL n.º 177/2001, de 4/6), com as devidas adaptações, exceptuando-se deste regime as instalações e funcionamento das infra-estruturas sujeitas a autorização municipal nos termos do DL n.º 11/2003, de 18/1, então, da interpretação conjugada daquela referida

alínea a) do n.º 5 do art. 19º com o art. 106º da mencionada Lei n.º 5/2004, resulta não haver qualquer exclusão do pagamento de taxas devidas pela ocupação do domínio público, ou privado da autarquias locais, durante a execução de obras necessárias à implementação de infra-estruturas necessárias ao fornecimento de redes de comunicações.

Ou seja, a ocupação do domínio público para a realização de obras para a instalação de infra-estruturas de telecomunicações é diferente da ocupação do domínio público por essas infra-estruturas já instaladas e em funcionamento.

- E uma vez que a taxa aqui em causa tem por base a realização de obras e conseqüente ocupação do domínio e não já o atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos físicos necessários à sua actividade, então a taxa de ocupação do subsolo encontra a sua justificação legal na necessidade de compensar o município pela utilização individualizada dos bens do domínio municipal a favor da impugnante, sacrifício dos bens do domínio público inerentes ao funcionamento livre e desimpedido da via pública onde aqueles se desenrolam, ao mesmo tempo que assegura os serviços necessários a garantir a boa execução de obra face ao interesse público, designadamente de fiscalização.

- Pelo que, assim sendo, não há dupla tributação e também não há violação dos princípios constitucionais, das directivas comunitárias, ou da Lei das Comunicações Electrónicas.

- Sendo que em termos de fundamentação o acto de liquidação da taxa também está fundamentado, pois que tem por suporte o pedido de autorização de obras efectuado pela impugnante, ao qual foram aplicadas as taxas em vigor sendo essa fundamentação suficiente para o impugnante saber o sentido da decisão.

3.2. Do assim decidido discorda a impugnante/recorrente A....., S.A., que imputa à sentença erro de julgamento, visto que actualmente, desde 10/5/2004, as respectivas infra-estruturas de telecomunicações (designadamente cabos, postes, armários e outros equipamentos) não estão sujeitas ao pagamento das taxas de ocupação da via pública previstas em Regulamento Municipal, sendo apenas de considerar a aplicação da referida TMDP, nos termos do supra citado n.º 2 do art. 106º da Lei das Comunicações Electrónicas.

A questão que aqui importa decidir reconduz-se, portanto, à da legalidade da liquidação da taxa aqui em causa, por ocupação do domínio público municipal para instalação de infra-estruturas necessárias à implantação de redes de comunicações electrónicas acessíveis ao público.

3.3. Refira-se, contudo, que, como supra se deixou dito, tendo o recurso sido inicialmente interposto para o TCA Norte e tendo ali sido declarada a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, considerando competente o STA, dado que o está em causa apenas matéria de direito, também aqui se entende que, na perspectiva considerada pelo TCAN, o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT) pois as partes não contestam os factos constantes do probatório, divergindo apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis.

Vejam, pois.

4.1. No art. 106º da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei n.º 5/2004, de 10/2) dispõe-se o seguinte:

«1 - As taxas pelos direitos de passagem devem reflectir a necessidade de garantir a utilização óptima dos recursos e ser objectivamente justificadas, transparentes, não discriminatórias e proporcionadas relativamente ao fim a que se destinam, devendo, ainda, ter em conta os objectivos de regulação fixados no artigo 5º.

2 - Os direitos e encargos relativos à implantação, passagem e atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, dos domínios público e privado municipal podem dar origem ao estabelecimento de uma taxa municipal de direitos de passagem (TMDP), a qual obedece aos seguintes princípios:

a) A TMDP é determinada com base na aplicação de um percentual sobre cada factura emitida pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, para todos os clientes finais do correspondente município;

b) O percentual referido na alínea anterior é aprovado anualmente por cada município até ao fim do mês de Dezembro do ano anterior a que se destina a sua vigência e não pode ultrapassar os 0,25%;

3 - Nos municípios em que seja cobrada a TMDP, as empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo incluem nas facturas dos clientes finais de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo, e de forma expressa, o valor da taxa a pagar.

4 - O Estado e as Regiões Autónomas não cobram às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público taxas ou quaisquer outros encargos pela implantação, passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos físicos necessários à sua actividade, à superfície ou no subsolo, dos domínios público e privado do Estado e das Regiões Autónomas.»

E nos n.ºs 5 a 7 do art. 19º do mesmo diploma, estabelece-se que:

«5 - A instalação e funcionamento das infra-estruturas das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas estão sujeitos ao procedimento estabelecido nos artigos 35º e 36º do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 177/2001, de 4 de Junho, com as devidas adaptações, exceptuando-se deste regime:

a) A instalação e funcionamento das infra-estruturas sujeitas a autorização municipal nos termos do Decreto-Lei n.º 11/2003, de 18 de Janeiro;

b) As obras necessárias em situações que ponham em causa a saúde e a segurança públicas, bem como as obras para a reparação de avarias.»

6 - Nos casos referidos na alínea b) do número anterior, deve a empresa proceder à comunicação à câmara municipal no dia útil seguinte ao da realização das obras.

7 - No prazo previsto no artigo 36º do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 177/2001, de 4 de Junho, pode a câmara municipal determinar, por escrito e de forma fundamentada, por motivos de planeamento e execução de obras, o adiamento da instalação e funcionamento das infra-estruturas pelas referidas empresas por um período máximo de 30 dias.»

4.2. A recorrida CM de Braga, embora aceitando que a ocupação do domínio público municipal com infra-estruturas de telecomunicações é tributada no âmbito da Taxa Municipal de Direitos de Passagem (TMDP) criada pela Lei n.º 5/2004, de 10/2, e que, assim, esta não pode coexistir com qualquer outra taxa municipal que tribute a mesma realidade [ou seja, que a ocupação, com carácter temporário ou permanente, do domínio público municipal – Taxa de ocupação de Domínio Público Municipal (TODPM)], acaba por sustentar que que, no caso concreto dos autos, a taxa liquidada e aqui impugnada não é uma taxa devida pela ocupação do domínio público municipal (no caso, em subsolo) com infra-estruturas de telecomunicações, mas é, antes, uma taxa devida (e liquidada), à luz do art. 13º do Regulamento Municipal (Regulamento respeitante à utilização do espaço público sob jurisdição municipal e à realização de obras em bens de domínio público municipal) pela execução de obras em bens do domínio público municipal, tributando-se, por isso, uma realidade totalmente distinta da ocupação do domínio público com infra-estruturas de comunicação: o que está em causa é a execução de obras na via pública (as operações concretas de execução de obras) e não a ocupação da via pública com as ditas infra-estruturas de telecomunicações.

Tese esta que, no fundo, foi a também assumida pela sentença recorrida.

Mas que não é de acolher.

Na verdade, como bem salienta o MP, o DL n.º 123/2009, de 21/5 (aplicável ao caso em análise, em face da data – 25/9/2009 - da comunicação pela recorrente da construção de infra-estruturas), clarificando o regime plasmado na Lei n.º 5/2004, de 10/2, proíbe a cobrança pelas autarquias locais de qualquer outra taxa, encargo ou remuneração pela utilização ou aproveitamento dos bens do domínio público e privado municipal, para além da taxa municipal de direitos de passagem prevista nos termos do art. 106º da Lei das Comunicações Electrónicas aprovada por aquela referida Lei, por forma a evitar a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto tributário (cfr. o Preâmbulo do diploma e os arts. 2º alínea a) e 12º n.º 1).

4.3. Trata-se, aliás, de questão que tem sido apreciada por esta Secção do STA, em acórdãos que permitiram a formação de jurisprudência consolidada (cfr., entre outros, os acs. de 6/10/2010, proc. n.º 363/10; de 30/11/2010, proc. n.º 513/10; de 12/1/2011, proc. n.º 751/10; de 12/10/2011, proc. n.º 631/11; de 2/5/2012, proc. n.º 693/11; de 27/5/2012, proc. n.º 428/12; de 14/6/2012, proc. n.º 281/12; de 17/10/2012, proc. n.º 780/12; de 6/3/2013, proc. n.º 716/11; de 30/4/2013, proc. n.º 1321/12) jurisprudência que é de manter pela proficiência da fundamentação e por observância do princípio da interpretação e aplicação uniformes do direito (nº 3 do art. 8º do CCivil), no sentido de que «A partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da taxa municipal de direitos de passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza» sendo ilegal, consequentemente, a liquidação de taxa municipal de ocupação da via pública cuja contraprestação específica consiste na utilização do domínio público municipal com implantação de infra-estruturas de telecomunicações, designadamente, armários de telecomunicações, tubos, condutas e demais infra-estruturas.

E não obstante a alegação, por parte da recorrida CM de Braga, no sentido de que a presente taxa se substancia numa taxa devida (e liquidada) à luz do art. 13º do Regulamento Municipal, pela execução de obras em bens do domínio público municipal, não pode olvidar-se que no caso concreto, tal como também refere o MP, a recorrente comunicou à CM Braga a realização de trabalhos para construção de infra-estruturas necessárias à implantação da rede de comunicações electrónicas afectas ao exercício

da sua actividade (art. 19º n.º 5 alínea a) da dita Lei n.º 5/2004) e, não estando em causa a execução de obras de reparação de infra-estruturas, alegadamente sujeita (na interpretação da CMBraga – cfr. o ofício de fls. 33/34, a informação dos serviços a fls. 38, a contestação a fls. 125/129 e o n.º 1 do Probatório) a prévio licenciamento municipal e à liquidação de taxa de licença, então é de concluir que a taxa liquidada e aqui impugnada é ilegal.

Como se explicita no já referido acórdão n.º 0693/11, resulta do art. 24º e do n.º 2 do art. 106º, ambos da Lei 5/2004 que *“a Taxa Municipal de Direitos de Passagem tem como contrapartida o direito de acesso e utilização do domínio público para a implementação, a passagem e o atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público.”*

Por outro lado o facto gerador da Taxa de Ocupação da Via Pública liquidada é precisamente a ocupação da via pública com vista à instalação dos ditos equipamentos, os quais se incluem *“no conceito de «equipamentos e demais recursos das empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público» adoptado no referido n.º 2 do art. 106º da Lei 5/2004.*

Verifica-se assim a sobreposição de normas de incidência em causa poderá integrar uma situação de dupla tributação.

É certo que a dupla tributação não integra em si mesmo um vício do acto tributário. Trata-se de situações em que legislativamente se pretendeu que o mesmo facto tributário fosse objecto de incidência de mais do que um tributo (cf. Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag. 396).

Como sublinha o prof. JOSÉ CASALTA NABAIS, DIREITO FISCAL, 2ª edição, pág. 230/231 a dupla tributação “configura uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias”.

Porém, no caso subjudice estão em causa taxas. Ora, em matéria de taxas devidas pela ocupação de bens de domínio público é de excluir a admissibilidade de dupla tributação, pois sendo aquelas a contrapartida do benefício obtido, não se pode justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício - cf. Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20.11.2010, recurso 513/10, in www.dgsi.pt.

Tendo em conta esta realidade e a possibilidade de sobreposição de normas de incidência que visam a tributação do mesmo facto e com idêntica finalidade, parece claro poder concluir-se, até com recurso ao elemento sistemático, que o legislador expressou intenção de obviar a que o acesso e utilização do domínio público para a implementação de redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público fosse objecto de incidência de mais do que um tributo.

Isto mesmo foi sublinhado no DL 123/2009 de 21 de Maio, que define o regime jurídico da construção, do acesso e da instalação de redes e infra-estruturas de comunicações electrónicas, e em cujo art. 12º refere expressamente que «pela utilização e aproveitamento dos bens do domínio público e privado municipal, que se traduza na construção ou instalação, por parte de empresas que ofereçam redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, de infra-estruturas aptas ao alojamento de comunicações electrónicas, é devida a taxa municipal de direitos de passagem, nos termos do artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, não sendo permitida a cobrança de quaisquer outras taxas, encargos ou remunerações por aquela utilização e aproveitamento».

Sendo que tal intuito do legislador é também patente nos arts. 13º, n.º 4 e 34º do mesmo diploma legal e ainda o respectivo preâmbulo, onde expressamente se refere que «no que respeita às taxas devidas pelos direitos de passagem nos bens do domínio público e privado municipal, o presente decreto-lei remete para a Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, a qual prevê a taxa municipal de direito de passagem (TMDP). Porém, e em cumprimento dos princípios constitucionais aplicáveis, é clarificado que neste âmbito não podem ser exigidas outras taxas, encargos ou remunerações pelos direitos de passagem, evitando-se, assim, a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto”.

Em suma, conclui-se que a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10/2, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza.

Consequentemente, é ilegal a liquidação de Taxa Municipal de Ocupação da Via Pública sindicada nos presentes autos, cuja contraprestação específica consiste na utilização do domínio público municipal com instalações e equipamentos necessários à implantação de infra-estruturas atinentes às redes de comunicação electrónica.

No provimento do recurso impõe-se, assim, a revogação da sentença recorrida e a consequente procedência da impugnação, com a consequente anulação da liquidação impugnada.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando procedente a impugnação, anular a liquidação impugnada.

Custas pela recorrida, apenas em 1ª instância, dado que não contra-alegou no recurso.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.**Assunto:**

Embargos de terceiro. Tempestividade.

Sumário:

- I — De harmonia com o disposto no art.º 237.º, n.º 3 do CPPT o prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos.*
- II — Não constando da notificação da penhora qualquer elemento identificativo do processo de execução fiscal em causa e até de quem ali era executado, terá que se admitir que a embargante, face a tão sumária notificação, não tenha que praticar o acto imediatamente após ter tido conhecimento da penhora, mas logo que tenha reunido os elementos necessários e indispensáveis para o praticar.*
- III — Sob pena de, a aceitar-se tese contrária, se incorrer em violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva, que exige, para a sua concretização, uma possibilidade efectiva, e não apenas teórica, de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos.*

Processo n.º 197/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda e Outra.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem o representante da Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal, da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que julgou procedentes os embargos de terceiro deduzidos pela sociedade A..... LDª, melhor identificada nos autos, contra a penhora e apreensão do veículo automóvel, ligeiro de mercadorias efectuada no processo de execução fiscal instaurado contra a B..... LDª.

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

«a) A matéria objecto do presente recurso por parte da Fazenda Pública versa apenas sobre a questão da tempestividade dos embargos, discordando a Fazenda Pública da decisão judicial que considerou tempestivos os embargos em apreço;

b) No âmbito do processo de execução fiscal n.º 2526 2005 01008323, a correr termos no serviço de finanças de Castro Daire e instaurado contra “B..... LDA”, foi efectuada a penhora de um veículo ligeiro de mercadorias marca Toyota Corolla, matrícula-TA;

c) Consta do processo que a penhora do veículo foi efectuada em 15.09.2005, sendo que os presentes autos apenas foram intentados em 03.07.2007, muito para além do prazo legal de 30 dias previsto no art.º 237.º do CPPT;

d) A embargante teve conhecimento do acto ofensivo da posse, se não em momento anterior, pelo menos através do ofício n.º 630, datado de 26.04.2007, ofício esse remetido pelo serviço de finanças de Castro Daire à embargante a solicitar a entrega do certificado de matrícula da viatura e dando conhecimento de que a mesma foi objecto de penhora pela Fazenda Nacional em 15.09.2005;

e) O raciocínio vertido na douta sentença para sustentar a tempestividade dos embargos de terceiro assenta no facto de que, após conhecimento do ofício datado de 26.04.2007, a embargante reagiu, solicitando nova notificação da qual constasse a identificação do processo de execução fiscal

e executada e que, na sequência desse pedido, deu origem à informação e despacho datados de 11 e 12 de Junho de 2007, respectivamente, que foram dados a conhecer à embargante;

f) Contudo, a falta de indicação, na comunicação levada a efeito em 26.04.2007, do número do processo executivo e identificação da executada, não acarreta que, por isso ou em virtude disso, a embargante não teve conhecimento do acto de penhora efectuado e que, segundo alega, ofendeu a sua posse;

g) A questão colocada pelo Meritíssimo Juiz do processo prende-se, do nosso ponto de vista, não com o conhecimento do acto de penhora, mas antes com a perfeição da notificação, considerando que no acto notificado não constavam todos os elementos;

h) Atente-se que o artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não é aplicável no processo de execução fiscal, uma vez que este dispositivo legal é aplicável às comunicações de “decisões em matéria tributária” que não contenham a fundamentação legalmente exigível, e não se aplica a actos de natureza judicial, como ocorre nos presentes autos — Vide Acórdão do STA de 30.05.2012 (recurso n.º 0503/12);

i) Face à não aplicação do preceituado no art.º 37º do CPPT, temos que o pedido de notificação dos elementos em falta formulado pela embargante ao Órgão de Execução Fiscal não pode ter como efeito a suspensão do decurso do prazo para reagir contenciosamente contra o acto notificado (no caso, dedução de embargos de terceiro);

j) Até porque a lei (art.º 37º do CPPT) determina que o decurso do prazo dos 30 dias para a apresentação de processo de embargos de terceiro afere-se, na parte aqui aplicável, da data em que a embargante teve conhecimento da ofensa;

k) Depois, no prazo de 30 dias seguintes ao conhecimento da penhora em apreço, caso a embargante pretendesse reagir contenciosamente, podia e devia dirigir-se ao serviço de finanças de Castro Daire para efeitos de consulta do processo;

l) Entende, por isso, a Fazenda Pública que comprovou o conhecimento em 26.04.2007, por parte da embargante, da ocorrência da penhora efectuada sobre a viatura em apreço, de forma que, sendo os embargos intempestivos, não podia o Meritíssimo Juiz conhecer do mérito do meio processual em análise;

m) Termos em que, deve ser considerada procedente a excepção peremptória de caducidade e, conseqüentemente, absolvida do pedido a Fazenda Pública, nos termos do disposto nos art.º 493º e 496º, ambos do CPC, aplicáveis ex vi do art.º 2º, alínea e) do CPPT, por referência ao art.º 237º do CPPT;

n) Em face do exposto, conclui-se que, a sentença recorrida, fez uma aplicação inadequada do disposto no art.º 237º do CPPT e art.º 342º, n.º 2 do Código Civil.»

2 – A recorrida não apresentou contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral emitiu parecer a fls. 155/156 dos autos, o qual na parte mais relevante se transcreve:

«Embora concordando não ser, no caso, aplicável o art. 37.º do C.P.P.T. — e na sentença recorrida não se detecte que tenha sido com base nessa disposição se proferiu decisão no sentido de considerar ser tempestiva a apresentação dos ditos embargos -, a verdade é no alegado se contém matéria que corresponde ao justo impedimento previsto no art. 146.º do C.P.C., o qual é aplicável em processo tributário por força do art. 2.º alínea e) do C.P.P.T., conforme decidido foi pelo ac. do S.T.A. de 8-5-02, proferido no proc. 017/02, acessível em www.dgsi.pt.

4. E, sendo de admitir que com base nessa disposição se possa decidir como justificada a apresentação tardia dos embargos que foi efectuada, é de concluir que o recurso parece ser de improceder, sendo de com esse fundamento confirmar o decidido.»

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – A primeira instância fixou a seguinte matéria de facto, com interesse para a apreciação da causa:

A) No processo de execução fiscal n.º 256200501008323, instaurado pelo Serviço de Finanças de Castro Daire, em que é executada B..... Lda., em 14-09-2005 procedeu-se à penhora do veículo ligeiro de mercadorias, marca Toyota, modelo Corola matrícula-TA, penhora que se encontra registada pela apresentação n.º 6861 de 01-09-2006 que converteu em definitiva apresentação n.º 84 de 15-09-2005, cfr fls. 3 a 8 que aqui se do por reproduzidas o mesmo se dizendo dos demais infra referidos;

B) a apresentação n.º 82 foi provisória porque o sujeito passivo, a supra aludida executada, não era titular inscrito, sendo o titular inscrito, C..... SA. cujo contrato de locação financeira originador da reserva de propriedade do bem penhorado a seu favor terminou em 22 de Março de 2005, idem anterior e docs. de fls. 32 a 34;

C) A Embargante foi notificada através de carta expedida do processo executivo, em 26-04-2007, para entregar o certificado de matrícula “do veículo de marca Toyota e matrícula-TA, por nós penhorado em 2005-09-15”.... vide doc. de fls. 38;

D) e à referida notificação reagiu solicitando nova notificação donde conste a identificação do processo de execução fiscal e executada, solicitação que originou a informação e despacho datados de 11 e 12 de Junho de 2007 os quais foram dados a conhecer à Embargante, cfr. fls. 40 e demais elementos dos autos constantes não questionados pelas Partes;

E) A petição inicial que deu origem aos presentes embargos foi apresentada em 03/07/2007 no Serviço de Finanças de Castro Daire, vide carimbo apostado na fls. 9 folhas 1 da petição inicial de embargos.

F) Apesar do referido em B) a Executada negociou o veículo referido em A). E outro, com o Stand, em 10 de Fevereiro de 2005, veículo que esta por sua vez vendeu à aqui Embargante em 28-02-2005, negócios dependentes do facto de aquela proceder à regularização do contrato de leasing, neste caso através de rescisão do contrato, de forma a poder libertar, por completo, o veículo da propriedade registada a favor da companhia de leasing, cfr. docs. de fls. 30 a 35, 20, 81 a 87;

G) Desde a referida venda que a Embargante vem usando, exclusiva e ininterruptamente o referido veículo, agindo perante todos como dona e senhora da referida viatura, situação que se consolidou com a rescisão do contrato de leasing, item anterior e ainda docs. de fls. 26 e 27 (.....).

6. A questão essencial que cumpre apreciar no presente recurso consiste em saber se incorreu em erro de julgamento a sentença impugnada ao julgar tempestivos os embargos deduzidos pela recorrida.

A sentença recorrida, ponderando a factualidade constante dos pontos C e D do probatório (nomeadamente que a «*Embargante foi notificada através de carta expedida do processo executivo, em 26-04-2007, para entregar o certificado de matrícula “do veículo de marca Toyota e matrícula-TA, por nós penhorada em 2005-09-15” e que*» à referida notificação reagiu solicitando nova notificação donde conste a identificação do processo de execução fiscal e executada, solicitação que originou a informação e despacho datados de 11 e 12 de Junho de 2007 os quais foram dados a conhecer à Embargante”) concluiu que a mesma só tomou conhecimento dos elementos suficientes para deduzir os embargos em 12.06.2007, e, por isso, julgou tempestivos os embargos deduzidos em 03.07.2007.

Não conformada a Fazenda Pública sustenta serem intempestivos os embargos de terceiro, uma vez que a embargante teve conhecimento do acto lesivo da posse, pelo menos em 26.04.2007 através de ofício n.º 630, remetido pelo Serviço de Finanças de Castro Daire, a que se refere o probatório (ponto C) e só em 03.07.2007 foram deduzidos os embargos.

A base jurídica da sua argumentação assenta nas seguintes premissas:

- a falta de indicação, na comunicação levada a efeito em 26.04.2007, do número do processo executivo e identificação da executada, não acarreta que, por isso ou em virtude disso, a embargante não teve conhecimento do acto de penhora efectuado e que, segundo alega, ofendeu a sua posse;

- A questão colocada pelo Meritíssimo Juiz do processo prende-se com a perfeição da notificação, considerando que no acto notificado não constavam todos os elementos;

- face à não aplicação do preceituado no art.º 37º do CPPT o pedido de notificação dos elementos em falta formulado pela embargante ao Órgão de Execução Fiscal não pode ter como efeito a suspensão do decurso do prazo para reagir contenciosamente contra o acto notificado (no caso, dedução de embargos de terceiro);

Entendemos, porém, que não assiste razão à Fazenda Pública.

6.1

De harmonia com o disposto no artº 237º, n.º 3 do CPPT o prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos.

A redacção do preceito foi introduzida pela lei n.º 109-B/2001, passando-se a admitir a contagem do prazo para dedução de embargos a partir do conhecimento da ofensa e não a partir do dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou do direito, sendo tal alteração legislativa determinada pela jurisprudência do Tribunal Constitucional que, nos seus Acórdãos 468/01 e 469/01 de 24.10.2001, julgou que, mesmo face à redacção inicial se deveria entender que o prazo se contaria a partir do conhecimento da ofensa, sob pena de violação do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva (artº 20º, n.º 1 da CRP).

Ora no caso subjuzice, como resulta do ponto C do probatório, a recorrida foi notificada por carta registada expedida em 26-04-2007, para entregar o certificado de matrícula “*do veículo de marca Toyota e matrícula-TA, por nós penhorado em 2005-09-15, sob pena de ser solicitada a intervenção das autoridades policiais.*”

Da referida missiva (doc. de fls. 38) não constava qualquer elemento identificativo do processo de execução fiscal em causa e até de quem era ali executado, pelo que a recorrida reagiu à referida notificação solicitando a identificação do processo de execução fiscal e executada, solicitação essa que originou a informação e despacho datados de 11 e 12 de Junho de 2007, os quais lhe foram dados a conhecer (probatório ponto D)

A Fazenda Pública pretende que o prazo para dedução de embargos se conte a partir da data em que foi efectuada aquela sumária e incompleta notificação, mas, como bem se acentua na sentença recorrida, é perfeitamente compreensível a exigência da embargante sobre a necessidade de conhecer a identificação do processo de execução fiscal e do executado, para bem poder ponderar e analisar os meios de defesa contra a penhora que ofendia a posse que tinha sobre o bem em causa.

Não é efectivamente indiferente saber quem é o executado ou a executada, até para a concreta alegação a realizar na petição de embargos.

Também a identificação do processo de execução fiscal se justifica, como é óbvio e legal.

No mínimo terá que se admitir que a recorrida, face a tão sumária notificação, não tenha que praticar o acto imediatamente após ter tido conhecimento da penhora, mas logo que tenha reunido os elementos necessários e indispensáveis para o praticar. Sob pena de, a aceitar-se tese contrária, se incorrer em violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva, que exige, para a sua concretização, uma possibilidade efectiva, e não apenas teórica, de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos.

Por último cumpre referir que não está em causa a aplicação do artº 37º do CPPT, sendo que, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, não foi com base nessa disposição que se proferiu decisão no sentido de considerar ser tempestiva a apresentação dos embargos.

A sentença recorrida não merece, pois, censura e deve ser confirmada.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso. Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se as questões suscitadas se reconduzem à apreciação de situação pontual, casuística, e específica, delimitada pelo contorno factual do caso concreto, e, por isso, não envolvem operações de especial complexidade lógica ou jurídica, nem apresentam potencialidade de expansão da respectiva controvérsia.

Processo n.º 264/15-30.

Recorrente: B....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. B....., S.A., com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 10/04/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 07503/14.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

I. O Acórdão recorrido não deve manter-se, pois não consagra a justa e correcta aplicação das normas legais e dos princípios jurídicos aplicáveis.

II. Vem o presente recurso interposto, nos termos do n.º 1 do art. 150.º do C.P.T.A. e art. 2º, alínea c) do C.P.P.T., do Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, o qual confir-

mou a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a reclamação apresentada, nos termos dos artigos 276.º e seguintes do C.P.P.T., quanto ao despacho proferido pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Seixal 2 que não deferiu a arguição, nos termos dos artigos 36.º e 40.º do C.P.P.T. e 201.º, n.º 1, 2ª. parte, do C.P.C. (aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do C.P.P.T.), da nulidade processual, cometida por omissão, consubstanciada na falta de notificação, à Credora Reclamante, da decisão de verificação e graduação de créditos proferida pelo órgão de execução fiscal tal como previsto no n.º 2 do art. 245.º do C.P.P.T.

III. De facto, entende a Recorrente que a decisão em causa não deve manter-se, pois não consagra a justa e correcta aplicação das normas legais e dos princípios jurídicos aplicáveis e padece de grave erro de julgamento.

IV. Refere a sentença em riste que “*não vislumbra o Tribunal que se deva sinalizar a existência de uma nulidade processual no âmbito do processado constante da execução fiscal n.º 3697-2007/101893.0, a qual corre termos no 2.º Serviço de Finanças de Seixal, especificamente no espaço do incidente de verificação e graduação de créditos existentes no mesmo processo executivo. É que a notificação da decisão de verificação e graduação de créditos a ser efectuada a todos os credores reclamantes (cfr. art. 245.º, n.º 2, do C.P.P.T.), pressupõe que as reclamações em causa tenham sido admitidas liminarmente e, por consequência, que o crédito deva ser levado em consideração na decisão de verificação e graduação de créditos em causa. Ora, no caso presente, ..., o Chefe do 2.º Serviço de Finanças de Seixal rejeitou a reclamação de créditos apresentada pelo recorrente, em virtude de a considerar extemporânea, tendo tal decisão transitado em julgado. Por outro lado, deve referir-se que o despacho liminar de rejeição da reclamação de créditos apresentada devido a extemporaneidade da mesma encontra assento legal no art. 686º, n.º 4, do C.P.C ...aplicável à execução fiscal “ex vi” do art. 246.º do C.P.P.T. (cfr. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P. Tributário anotado e comentado, IV volume, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, pág. 85, nota 4).*

Atento o referido, não tinha o Órgão de Execução Fiscal que levar em consideração na decisão do incidente de verificação e graduação de créditos em causa a reclamação de créditos apresentada pelo recorrente de forma extemporânea e já rejeitada liminarmente e, por maioria de razão, que notificar a sociedade recorrente da mesma decisão.

Concluindo, não se verifica qualquer nulidade processual secundária no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3697-2007/101893.0, assim não padecendo a decisão recorrida de qualquer vício de violação da lei...”

E retomando a decisão do Tribunal “a quo”, era no momento em que lhe foi notificado o acto que considerou intempestiva a reclamação de créditos por si apresentada que o recorrente deveria ter apresentado uma reclamação nos termos e ao abrigo do disposto no art. 276.º do C.P.P.T., se acaso considerasse que a mesma reclamação era tempestiva. Não o tendo feito, esse acto tornou-se definitivo na ordem jurídica, dito de outro modo, consolidou-se na ordem jurídica pelo que não pode pretender agora com a verificação e graduação abrir-se novo prazo para a reclamação”.

V. Mais constando, do recorrido Acórdão, o seguinte: “*A Lei do Orçamento de Estado para 2011 – Lei 55-A/2010, de 31/12 – retirou aos Tribunais Tributários a competência para a decisão da verificação e graduação de créditos, transferindo-a para o órgão de execução fiscal, o que concretizou com as alterações que introduziu ao C.P.P.T., nomeadamente aos art.ºs 97.º, n.º1, alínea o) e 245. Aos Tribunais tributários ficou apenas atribuída a competência para decidir as reclamações que venham a ser apresentadas das decisões administrativas de verificação e graduação de créditos.*

Em relação a este novo regime coloca-se a questão, de direito transitório, de saber se ele deve aplicar-se, ou não, imediatamente aos processos que estão já pendentes. ...Pelo que, é de concluir que os processos desse tipo que não estejam pendentes nos Tribunais Tributários em 1/1/2011, data em que o novo regime entrou em vigor, deixa de ser dos Tribunais a respectiva verificação e graduação de créditos (cfr. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P. Tributário anotado e comentado, IV volume, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, pág. 169 e seg.)

Revertendo ao caso dos autos...o processo de execução fiscal n.º 3697-2007/101893.0 nunca foi remetido a Tribunal com vista à decisão do incidente de verificação e graduação de créditos, permanecendo no 2.º Serviço de Finanças de Seixal na aludida data de 1/1//2011, pelo que era de lhe aplicar o novo regime constante do art. 245, do C.P.P.T, com as alterações introduzidas pela Lei 55-A/2010, de 31/12, e sendo competente para a mesma decisão o Chefe do citado Serviço de Finanças conforme efectivamente aconteceu, nenhuma ilegalidade se verificando neste procedimento.

Concluindo, nega-se provimento ao presente fundamento do recurso, mais se confirmando a decisão recorrida neste segmento”.

VI. Estriba-se assim o Acórdão recorrido na improcedência de dois dos fundamentos aduzidos pela Credora Reclamante, decisão com a qual a Recorrente não pode concordar, sendo que os fundamentos invocados pela Recorrente foram os seguintes:

a) - Nulidade consubstanciada na omissão da notificação à Recorrente da decisão de verificação e graduação de créditos por inadmissibilidade legal de despacho liminar em sede de incidente de ve-

rificação e graduação de créditos a efectuar em processo de execução fiscal, pelo que a apreciação de circunstâncias que impliquem rejeição liminar das reclamações, a ter lugar, apenas poderá ocorrer na decisão de verificação e graduação de créditos, entendendo a Recorrente que a solução jurídica encontrada no Acórdão recorrido viola o disposto no n.º 1 do art. 866.º, n.º 2 e n.º 4 do art. 868.º, ambos do C.P.C., aplicáveis, *in casu, ex vi* art. 246.º do C.P.P.T. e n.º 2 do art. 245.º do C.P.P.T.

b) - Falta de atribuição de competência ao Chefe de Serviço de Finanças para se pronunciar e proferir decisão quanto à tempestividade da reclamação apresentada, bem como para tramitar o incidente de verificação e graduação de créditos face à data de apresentação da reclamação de créditos, entendendo a Recorrente que a solução jurídica alcançada no Acórdão recorrido viola o disposto no art. 245.º do C.P.P.T., na redacção anterior à entrada em vigor da Lei 55-A/2010, de 31/12.

VII. Motivo pelo qual, face à violação das referidas normas legais, pretende a Recorrente a admissão de recurso excepcional de revista nos termos do art. 150.º do C.P.T.A., aplicável ao caso por remissão do art. 2.º, alínea c), do C.P.P.T., entendendo que a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

VIII. De facto, não obstante a Recorrente reconhecer a excepcionalidade do recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo, entende que as questões controvertidas nos autos se revestem da assinalável relevância e complexidade necessárias e legitimadoras para a admissão do recurso por apresentarem contornos indiciadores de que a solução final poderá ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, tanto mais que as questões controvertidas nos autos questões que ainda não foram objecto de amplo tratamento, podendo, no entanto, ter grande repercussão na comunidade.

IX. De facto, são parcas as decisões jurisdicionais conhecidas que versem sobre as matérias em causa, tanto mais que o entendimento espelhado no Acórdão recorrido parece colocar o acento tónico nos efeitos que consistem em criação de situações de facto decorrentes do decurso do tempo e, *in casu*, seria mais relevante eleger o princípio geral de justiça (quer formal, quer material), culminando-se com uma melhor aplicação do direito, necessidade essa acrescida porquanto a situação que se discute nos autos é repetível em todas as situações de nulidade cometidas pela prolação, pelo Chefe de Serviço de Finanças, de despacho não previsto na lei e em incidente para o qual não tinha competência, pelo que a admissão da revista apresenta-se por isso objectivamente útil para a clarificação e previsibilidade do direito, o que integra um aspecto particularmente relevante da melhor aplicação do direito, a justificar que se admita o recurso, havendo clara necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente.

X. Justificando-se, pelo exposto, a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas atendendo a que o Acórdão recorrido deu às questões submetidas à sua apreciação soluções manifestamente erradas e juridicamente insustentáveis.

XI. De facto, não pode a Credora, ora Recorrente, conformar-se com o facto do processo de execução fiscal no qual tinha reclamado créditos ter prosseguido os seus termos sem a mesma ter sido notificada, na pessoa da sua Mandatária, da decisão de verificação e graduação de créditos, o que lhe permitiria, querendo, nos termos do n.º 3 do art. 245º do C.P.P.T., reclamar de tal decisão nos termos e prazos previstos nos art. 276.º e seguintes do C.P.P.T., bem como lançar mão a outros meios na defesa dos interesses da Credora, aqui Recorrente.

XII. Tendo, oportunamente, arguido a nulidade cometida, face à omissão da notificação da decisão de verificação e graduação de créditos, e reclamado da decisão que a indeferiu, requerendo a sanação de tal vício e anulação de todos os actos posteriores que dele dependem, desde logo, a liquidação e os pagamentos indevidamente realizados.

XIII. O Acórdão recorrido chega à conclusão que era no momento em que lhe foi notificado o acto que considerou intempestiva a reclamação de créditos por si apresentada que o recorrente deveria ter apresentado uma reclamação nos termos e ao abrigo do disposto no art. 276.º do C.P.P.T., se acaso considerasse que a mesma reclamação era tempestiva.

XIV. Mas, apenas através do ofício, remetido por e-mail com a referência n.º1280/2013 (Cód. Assunto: 215.05.01) de 2013.07.09, tomou a Reclamante conhecimento que o processo de graduação em assunto prosseguiu com a Credora “B....., S.A.” *excluída da liquidação, porquanto, de acordo com o aí mencionado, “a reclamação de créditos foi considerada intempestiva...”* e “...não deu entrada neste Serviço de Finanças nenhuma reclamação prevista no art. 276.º do C.P.P.T.”

XV. No entanto, não obstante a citação enviada à Credora através do ofício n.º 17602 de 02.11.2010, registado com AR e recebido a 05.11.2010 (cfr. expediente já junto aos autos), no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3697200701018930 do Serviço de Finanças de Seixal 2 – Direcção de Finanças de Setúbal, para reclamar os seus créditos nos termos e para os efeitos dos art. 239.º e 240.º do C.P.P.T., a mesma já tinha, em 12.07.2010, apresentado reclamação de créditos (acompanhada do comprovativo de pagamento da taxa de justiça devida), nos termos do disposto no art. 871.º do C.P.C., por também ser titular de penhora registada a seu favor no âmbito de acção executiva por si instaurada e que corre seus termos no 1.º Juízo Cível do Tribunal Judicial do Seixal sob o n.º 308/10.7TBSXL, no processo

de execução fiscal n.º 3409200601105000 e Aps. do Serviço de Finanças de Almada 3 – Direcção de Finanças de Setúbal, o qual deu origem à penhora que se encontrava registada em primeiro lugar sobre o imóvel que veio a ser vendido.

XVI. Isto é, sempre entendeu e entende a Credora Reclamante que a sua reclamação de créditos se mostra tempestiva, já que os seus créditos foram reclamados junto da Administração Tributária e em processo da Fazenda Nacional ainda antes da citação expedida pelo Serviço de Finanças de Seixal 2 e antes da alienação do bem imóvel que garantia o seu crédito, e, como tal, deveria a reclamação ter sido atendida e verificados e graduados os seus créditos, preferencialmente atenta a garantia real (hipoteca) de que beneficiam.

XVII. De facto, quer a fundamentação do despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças, quer da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, quer do Acórdão recorrido, para indeferirem a pretensão da Reclamante com a arguição de nulidade assenta única e exclusivamente no facto de não ter existido qualquer contestação ou reclamação nos termos do art. 276.º do C.P.P.T. quanto à notificação do Serviço de Finanças de Seixal 2 de 30.08.2012 com ofício no qual foi referido que se considerava extemporânea a apresentação da reclamação de créditos em nome da Recorrente.

XVIII. No entanto, não obstante a recepção do referido ofício, entende a Credora Reclamante que a sede própria e momento oportuno para decidir da tempestividade da reclamação de créditos apresentada sempre seria no momento em que o órgão de execução fiscal decidisse da verificação e graduação dos créditos reclamados, sendo ainda de realçar que, do teor do referido ofício, não resultava que a reclamação apresentada não seria apreciada na decisão de verificação e graduação de créditos e que a Reclamante não seria notificada de tal decisão.

XIX. Pelo que o referido ofício 11705 de 2012-08-31, só por si, não afecta a esfera jurídica, nem os direitos e interesses da Credora Reclamante e, por esse motivo, nunca seria passível de reclamação – pois que é em sede de decisão de graduação que os créditos se verificam e graduam.

XX. Na realidade e ao contrário do referido no Acórdão recorrido, reitera a Recorrente que, em sede de execução fiscal, o despacho liminar não encontra assento legal em qualquer disposição normativa. Pelo contrário, o que se encontra legalmente previsto, nos termos do n.º 4 do art. 868.º do C.P.C., aplicável à decisão de verificação e graduação de créditos a realizar no âmbito do processo de execução fiscal nos termos do art. 246.º do C.P.P.T., é a possibilidade de rejeição liminar de uma reclamação de créditos, rejeição essa a ter lugar (única e exclusivamente) na própria decisão de verificação de créditos.

XXI. Com efeito, se, nos termos do n.º 1 do art. 866.º do C.P.C., se previa que, findo o prazo para apresentação das reclamações de créditos, fosse proferido despacho a admitir ou a rejeitar liminarmente as reclamações apresentadas, o DL n.º 38/2003, de 08 de Março, relativamente às acções cíveis, veio abolir o referido despacho liminar no apenso de verificação e graduação de créditos.

XXII. Sendo que, a partir do momento em que ocorreu tal alteração legislativa, o julgador apenas tomará primeiro contacto com o processo findo o prazo para dedução das impugnações, devendo adoptar-se, a partir desse momento, a tramitação processual prevista no art. 868.º do C.P.C.

XXIII. Ou seja, ou há lugar à impugnação de algum crédito e há necessidade de produzir prova para a sua verificação, aplicando-se nesse caso os termos previstos para o processo sumário de declaração (n.º 1 do art. 868.º do C.P.C.); ou não há qualquer impugnação, hipótese em que, nos termos do n.º 2 do art. 868.º do C.P.C., será logo proferida sentença que conheça da sua existência dos créditos reclamados e os gradue com o crédito do exequente.

XXIV. Não obstante e conforme supra já foi referido, mantém-se ressalvada a possibilidade de rejeição liminar da reclamação de créditos apresentada na primeira intervenção do Juiz no processo para apreciação das reclamações de créditos (cfr. n.º 2 e n.º 4 do art. 868.º do C.P.C.), primeira intervenção essa que, no incidente de verificação e graduação de créditos em que não é deduzida qualquer impugnação, corresponde ao momento em que o processo é concluso para sentença.

XXV. Transpondo, por força do art. 246.º do C.P.P.T, o referido na lei processual civil para o incidente de verificação das reclamações a efectuar no âmbito da execução fiscal, quer quando a questão é de apreciar pelo Tribunal Tributário, quer quando é de apreciar pelo órgão de execução fiscal, será de concluir que essa primeira intervenção do julgador (Juiz do Tribunal Tributário de Primeira Instância ou Chefe do Serviço de Finanças) também ocorrerá, precisa e necessariamente, quando for proferida sentença/decisão de verificação e graduação de créditos.

XXVI. Na verdade, com o fim do despacho liminar de admissão ou rejeição das reclamações apresentadas e uma vez que, não havendo lugar a impugnações e em sede de execução fiscal, não há lugar a despacho saneador, o momento oportuno para aferir das circunstâncias que implicariam rejeição liminar da reclamação só poderá ser o da decisão final de graduação de créditos, decisão essa que, nos termos do art. 21.º do C.P.P.T., deveria ter sido proferida no prazo de 20 dias a contar do término do prazo para as impugnações.

XXVII. Este entendimento encontra assento na leitura conjugada das disposições constantes dos artigos 866.º, n.º 1 e n.º 2 e 4 do art. 868.º, ambos do C.P.C., e 245.º, n.º 2, e 246.º do C.P.P.T., nos termos dos quais, não tendo existido despacho liminar da reclamação de créditos apresentada desde

a sua abolição pelo DL n.º 38/2003, de 08/03, não havendo impugnações ou prova a produzir, será logo proferida sentença que conheça da existência do crédito e garantia reclamados, sem prejuízo do conhecimento das questões que deviam ter implicado rejeição liminar da reclamação.

XXVIII. À mesma conclusão chegou a jurisprudência dos Tribunais Portugueses, tal como resulta das decisões consagradas pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 04.03.2008 (proferido no processo 948/05.6TBCBR-B.C1), nos termos do qual “*que a circunstância de a execução que originou a presente reclamação constituir processo iniciado posteriormente a 15 de Setembro de 2003 [6], conduz (e trata-se de um aspecto relevante relativamente a algumas das disposições adjectivas adiante citadas) à aplicação da redacção introduzida no CPC pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março (v. o respectivo artigo 21.º, n.º 1). Aliás, ilustrando plenamente esta situação, sublinha-se que a tramitação aqui seguida excluiu a prolação de despacho liminar (que a anterior redacção do artigo 866.º, n.º 1 previa [7]), constituindo a Sentença ora apelada, em conformidade com a tramitação aplicável à situação, o primeiro despacho judicial proferido no apenso de reclamação de créditos.*”... “*Vale aqui o regime emergente do n.º 4 do artigo 868.º do CPC [11], sendo que a referência deste a questões que deviam ter implicado rejeição liminar da reclamação, deve ser projectada na Sentença, dado já não existir despacho liminar, e “[...] entendida no sentido de que o direito de crédito em causa não deve ser reconhecido se ocorrer algum fundamento justificativo do antigo indeferimento liminar*”, pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 02.03.2004 (proferido no processo 07501/02) “*Porque a admissão das reclamações de créditos é apenas liminar, tal significa que o julgador não só pode, como deve, em momento processualmente oportuno posterior, rejeitar aquelas que se venham a revelar impossíveis de acolher, pela verificação e graduação dos créditos a que se reportem; e tal momento posterior, em sede de execução fiscal, em que não há lugar a despacho saneador, só pode ser o da decisão final de graduação e verificação*” e pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.11.2004 (proferido no processo n.º 0752/04), segundo o qual “*O art. 864.º, n.º 4, do C.P.C., na redacção dada pela reforma operada pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Setembro, e 180/96, de 12 de Dezembro, permite que na sentença de verificação e graduação de créditos sejam conhecidas oficiosamente questões que justificariam rejeição liminar da reclamação.*”, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

XXIX. Mas, a leitura conjugada das disposições em análise nos termos expostos pela Recorrente, encontra também suporte na própria Doutrina escolhida pelo Acórdão recorrido para a sua fundamentação.

XXX. Salvo o devido respeito, entende a Recorrente que há, na verdade, uma errada leitura do entendimento expresso do Meritíssimo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa relativamente à matéria, C.P.P. Tributário anotado e comentado, IV volume, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, pág. 85, já que, em tal obra se pode ler que “*Nos processos que são tramitados pelos tribunais tributários, depois de ouvido o Ministério Público (at. 151, n.º 1, do C.P.P.T.) será proferida, no prazo de 20 dias [art. 21.º, alínea b), do CPPT], sentença que, depois de apreciar os pressupostos processuais conheça da existência e de causas de rejeição e efectue a respectiva graduação com o crédito exequendo (art. 868.º, n.º 2, do C.P.C.). Nos processos que são tramitados pelo órgão de execução fiscal não há audição do Ministério Público e é proferida decisão, nos mesmos termos.*”

XXXI. Consequentemente, a nota 4 da referida pág. 85 da obra publicada pelo referido Autor e citada no Acórdão recorrido, confirmando a possibilidade de rejeição liminar (que não se nega), não refere que o despacho liminar encontra assento no n.º 4 do art. 868.º do C.P.C. aplicável à execução fiscal “*ex vi*” do art. 246.º do C.P.P.T.; de facto, a referida nota 4 deverá ser lida no contexto supra referido, ou seja de que a primeira intervenção no processo terá sempre lugar no momento em que é proferida decisão de verificação e graduação de créditos, por não encontrar previsão legal qualquer outro despacho a proferir nos autos.

XXXII. Por outro lado, também no entendimento de Jorge Lebre de Freitas, Código de Processo Civil Anotado, Volume 3.º, Coimbra Editora, 2003, pág. 518, “*Não haverá, igualmente, reconhecimento do crédito quando ocorra alguma das situações que, a existir despacho liminar, teria constituído fundamento de rejeição liminar da reclamação, de acordo com o disposto no art. 234.º-A-1 (é no condicional que o preceito tem de ser lido desde a abolição do despacho liminar...*”

XXXIII. Por fim, refira-se ainda que o entendimento da Recorrente se encontra espelhado na própria decisão de verificação e graduação de créditos proferida no processo de execução fiscal da qual não foi notificada (graduação de créditos n.º 3697.2011.3291 constante do processo instrutor junto aos autos), de cuja fundamentação resulta o seguinte: “*Analísado o alegado na exposição apresentada, verifica-se que a Reclamação de Créditos para que a B....., S.A., com NIPC e com sede em Lisboa foi citada em 05/11/2010, foi apresentada no dia 23 de Dezembro de 2010, aliás como a expoente reconhece, porém, fora do prazo que terminara a 22 de Novembro de 2010.*

O prazo para apresentação da reclamação de créditos é um prazo contínuo conforme o art.º 144.º do C. P. C. e peremptório n.º 3 do art. 145.º do C.P. C.

Tratando-se de um procedimento de natureza judicial nos termos do art.º 103.º da LGT

Ao prazo de 15 dias previsto no art.º 240 n.º 1 do CPPT, pode ao caso aplicar-se o prazo de dilação de cinco dias previsto no art.º 252.º-A do C.P.C., uma vez que a citação ocorreu fora da área da comarca em que se situa o serviço de administração tributária onde o processo corre, Seixal (al. b) do n.º 1 do referido artigo).

Assim com a dilação o prazo terminou no dia 27.11.2010.

Quanto ao motivo alegado de que igual reclamação já teria sido apresentada em 12.07.2010 no processo de execução fiscal pertencente a outro Serviço de Finanças, nomeadamente ao SF de Almada 3, Processo 3409200601105000 e Aps. uma vez que se trata de outro processo a correr noutra concelho e que necessariamente corre com outro número a assunção alegada não poderá ser acolhida uma vez que no ofício da citação que abriu prazo, vem bem evidenciado em assunto o número do processo executivo deste SF.

Temos assim, que o prazo para a apresentação da reclamação de créditos terminou em 27/11/2010, aplicando-se o prazo de dilação previsto no n.º 1 al b) do art. 252-A do CPC, e a reclamação foi apresentada em 23/12/2010.

Assim, considero extemporânea a apresentação da reclamação de créditos.”

Após a decisão, a sentença conclui ainda com a seguinte ordem: Notifique(m)-se o (s) credor (es) reclamante (s), nos termos do n.º 2 do art. 245.º do Código de Procedimento”

XXXIV. Ou seja, no seguimento do entendimento exposto, confirma-se que na decisão de verificação e graduação de créditos proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças (desta feita em sede própria) é declarada a extemporaneidade da reclamação de créditos apresentada.

XXXV. Há, pois, duas operações distintas a operar em simultâneo – o julgador deverá, em primeira linha, indagar da ocorrência de circunstâncias que devam implicar rejeição liminar, julgar verificados os créditos caso não existam e proceder à graduação, devendo a decisão de verificação e graduação de créditos ser notificada a todos os interessados, nomeadamente ao Credor que veja a sua reclamação rejeitada, tal como se preceitua no n.º 2 do art. 245.º do C.P.P.T.

XXXVI. Na senda do que vem sendo referido, não sendo legalmente admissível qualquer despacho liminar ou despacho saneador no incidente de verificação e graduação de crédito, o despacho proferido pelo Serviço de Finanças não produziu qualquer efeito na ordem jurídica pelo que o mesmo foi um despacho de mero expediente, no regular andamento do processo.

XXXVII. Motivo pelo qual a Credora Reclamante não apresentou qualquer reclamação, tendo ficado a aguardar o cumprimento da lei, ou seja, a sua notificação da decisão de verificação e graduação de créditos nos termos do n.º 2 do art. 245.º do C.P.P.T.

XXXVIII. De facto, nos termos do art. 276.º do CPPT “*As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância.*”, mas, só devem considerar-se lesivos, e, por isso, impugnáveis contenciosamente, os actos que tenham repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos seus destinatários.

XXXIX. A notificação que a ora Recorrente recebeu, com a informação que o Chefe de Finanças considerava extemporânea a reclamação de créditos, limitou-se a dar-lhe conhecimento de tal facto.

XL. Mas tal posição em nada contendia com os direitos ou interesses legítimos da Reclamante, dado que e conforme supra referido, apenas na decisão de verificação e graduação de créditos poderia ser, a final, conhecida a questão da admissibilidade da reclamação apresentada, pelo que o despacho notificado não consistiu em qualquer acto susceptível de impugnação através da reclamação prevista do art. 276º do C.P.P.T. e a tal não obsta o facto de a Credora ter então sido notificada para esse efeito, dado que a mesma nunca estaria vinculada a lançar mão de um meio inadequado.

XLI. Objecto de reclamação, nos termos do art. 276.º do C.P.P.T., poderia ser (e teria de o ser face aos diferentes entendimentos em confronto) a decisão de verificação e graduação de créditos, caso a mesma fosse notificada à Credora Reclamante, o que, infeliz e ilegalmente, não veio a acontecer.

XLII. Pelo que o despacho proferido pelo Sr. Chefe do Serviço de Finanças com a informação que considerava extemporânea a apresentação da reclamação de créditos não tem qualquer previsão ou cabimento legal e não possui virtualidade de produzir qualquer efeito na ordem jurídica, entendendo a Credora Reclamante que não existiu qualquer efeito preclusivo quanto ao seu direito de reclamar da decisão de verificação e graduação de créditos do Chefe do Serviço de Finanças que não conhecesse da existência do seu crédito por extemporaneidade da reclamação de créditos apresentada, **dado que a mesma não lhe foi notificada.**

XLIII. Já que, e caso o órgão de execução fiscal mantivesse o seu entendimento, sempre teria de tomar decisão de não reconhecimento e não graduação dos créditos em causa e notifica-la à Credora Reclamante por forma a permitir a apresentação da pertinente reclamação nos termos do n.º 3 do art. 245.º do C.P.P.T.

XLIV. De outro modo, caso o ofício em causa tivesse a virtualidade de produzir na ordem jurídica o efeito referido – preclusão do direito da Reclamante reclamar da decisão que não reconhecesse o seu

crédito por intempestividade – não faria qualquer sentido apreciar novamente tal questão na fundamentação da sentença, como se verifica que aconteceu.

XLV. Daí a Credora Reclamante entender que a sentença recorrida faz uma errada aplicação do disposto nos art. 866.º, 868.º, ambos do C.P.C. e art. 245.º, 246.º e art. 276.º, todos do C.P.P.T., dado que o despacho proferido pelo Sr. Chefe do Serviço de Finanças não era susceptível de reclamação nos termos e ao abrigo do disposto no art. 276.º do C.P.P.T., pelo que não houve qualquer acto a tornar-se definitivo/consolidar-se na ordem jurídica.

XLVI. Dispõe assim o n.º 3 do art. 245.º do C.P.P.T.: “*Os credores referidos no número anterior (como o é a Recorrente que apresentou, de facto, reclamação de créditos) podem reclamar da verificação e graduação de créditos nos termos e prazos previstos nos art. 276.º e seguintes*”.

XLVII. Com efeito, as alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 de 31/12, ao conferirem ao órgão de execução fiscal a competência para apreciar e decidir as reclamações de créditos, conduziram a um alargamento do leque das decisões passíveis de reclamação nos termos do art. 276.º do C.P.C., as quais passaram a incluir, precisamente, as decisões de verificação e graduação de créditos a proferir pelos Srs. Chefes dos Serviços de Finanças.

XLVIII. Ou seja, de acordo com o referido preceito legal, passível de reclamação é a decisão final de verificação e graduação de créditos, na qual o Senhor Chefe deveria, então, proceder à verificação (ou não) do crédito reclamado.

XLIX. Ora, *in casu*, **a falta de notificação da decisão de verificação e graduação de créditos acarreta nulidade processual por omissão**, uma vez que tal omissão influenciou no exame e na decisão da causa e lesou gravemente os interesses da Credora Reclamante que, dessa forma, se viu coarctada e privada da possibilidade do seu Direito Constitucional de Defesa através da apresentação da devida e oportuna reclamação.

L. De facto, a manter-se o entendimento expresso no Acórdão recorrido é denegado à Recorrente o direito de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, direito esse previsto no art. 20.º da Constituição da República Portuguesa.

LI. Como Credora Reclamante (que é!), a ora Requerente não pode aceitar, nem conformar-se, com a violação do seu estatuto e direitos processuais, nomeadamente o direito de ser notificada da decisão de verificação e graduação de créditos para, querendo, reagir quanto à mesma.

LII. Enquanto Credora Hipotecária Reclamante, a Requerente tem interesse óbvio e legítimo em conhecer a decisão de verificação e graduação de créditos, logo, sendo a ora Requerente, conforme o reconhece esse Serviço, Credora Reclamante, sempre a mesma teria de ser notificada de tal decisão, o que não aconteceu.

LIII. E reitere-se que, *in fine*, o órgão de execução fiscal determina e ordena (e bem!) “*Notifique(m)-se o (s) credor (es) reclamante (s), nos termos do n.º 2 do art 245.º do C.P.P.T.*”, **formalidade essa que veio a ser preterida**.

LIV. Na verdade, apenas a decisão de graduação que viesse a ser proferida em consequência do entendimento adoptado pelo órgão de execução fiscal (extemporaneidade da reclamação de créditos) seria passível de reclamação por, nos termos do art. 276.º do C.P.P.T., afectar os direitos e interesses legítimos da ora Requerente.

LV. A omissão de tal notificação obstou ilegitimamente a que a Reclamante exercesse aquele seu direito processual de, querendo, reclamar da decisão de verificação e graduação.

LVI. De facto, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, pelo que, só através da reclamação a apresentar da decisão de verificação e graduação de créditos, poderia a Credora Reclamante exercer plenamente os seus direitos.

LVII. Tal resulta inequívoca e expressamente do art. 103.º da LG.T., no qual se preceitua que “*...O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional*”.

LVIII. E, tendo o processo de execução fiscal natureza judicial, repete-se que a reclamação que a ora Requerente viesse a apresentar sempre teria de incidir sobre a decisão de verificação e graduação de créditos e de ser apresentada após a notificação de tal decisão.

LIX. Sendo que, nos termos dos art. 36.º e 40.º do C.P.P.T., a decisão de verificação e graduação de créditos ainda não produziu qualquer efeito quanto à ora Requerente **porquanto ainda não lhe foi validamente notificada**.

LX. Pelo que, não sendo a referida decisão eficaz quanto à Credora Reclamante, a mesma ainda não transitou em julgado.

LXI. A omissão de tal notificação processual consubstancia nulidade processual que a Reclamante arguiu tempestivamente perante o órgão de execução fiscal para todos os efeitos e com as devidas consequências legais, tendo ainda reclamado tempestivamente do despacho que a indeferiu.

LXII. Da nulidade arguida decorre ainda a anulação do processado posterior à omissão da notificação da decisão de verificação e graduação de créditos e, consequentemente, a anulação da liquidação e pagamentos efectuados.

LXIII. Concluindo-se, dessa forma e na senda do que vem sendo referido, que a omissão da prática de tal acto previsto na lei (notificação da decisão de verificação e graduação de créditos nos termos do n.º 2 do art. 145.º do C.P.P.T.), porque teve influência no exame e decisão da causa ao não possibilitar à Credora Reclamante a apresentação de reclamação, constituiu nulidade processual, pelo que, nos termos do n.º 2 do art. 201.º do C.P.P.T., deverão também ser anulados “...os termos subsequentes que dele dependam absolutamente...”, como é o caso da liquidação e pagamentos já efectuados, indevidamente, pelo Serviço de Finanças de Seixal 2. No mesmo sentido, *vide*, a título de exemplo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.05.2012 disponível em www.dgsi.pt (proferido no Proc. 0409/12 e com o n.º convencional JSTA00067607), no qual se preceitua que “...*A falta de notificação das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal ao mandatário legalmente constituído pela Exequente A... é susceptível de constituir uma nulidade processual do processo de execução fiscal caso essa omissão possa ter influência no exame ou na decisão da causa*”, o que, *in casu*, se crê demonstrado.

LXIV. Pelo que ficou exposto, concluindo-se como inócuo o despacho notificado à Credora Reclamante dado que o mesmo não encontra previsão legal, não se pode concluir que há uma decisão transitada em julgado, como, erroneamente, o fez o Acórdão recorrido.

LXV. Por outro lado, rejeitou ainda o Acórdão recorrido o fundamento aduzido pela Credora no sentido de que o órgão de execução fiscal não era a entidade competente para conhecer das reclamações apresentadas, mas, de facto, tendo presente a data de instauração do processo executivo no qual foi realizada a venda fiscal (2007), bem como a data da apresentação das reclamações de créditos por parte da Recorrente (12.07.2010 e 23.12.2010), ambas anteriores à entrada em vigor das alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 de 31/12 (a qual apenas veio a ocorrer em 01.01.2011), o órgão de execução fiscal não teria competência para proceder a qualquer indeferimento liminar da reclamação apresentada, pois ainda não lhe tinha sido atribuída competência para tramitar e julgar o incidente de verificação e graduação de créditos.

LXVI. Sendo que, nos termos do n.º 2 do art. 245.º do C.P.P.T., na redacção em vigor à data da reclamação de créditos, deveria o Serviço de Finanças ter-se limitado a remeter o processo ao Tribunal Tributário de primeira instância para aí serem tramitados os ulteriores termos da verificação e graduação, remessa essa a realizar através de despacho de mero expediente, o qual, nos termos do art. 21.º do C.P.P.T., deveria ter sido proferido no prazo de 5 dias após a apresentação da reclamação de créditos por parte da Recorrente.

LXVII. Motivo pelo qual as reclamações de créditos já deveriam ter sido remetidas para o Tribunal Administrativo e Fiscal para verificação e graduação antes da entrada em vigor das alterações legislativas introduzidas pela Lei 55-A/2010 de 31/12

LXVIII. Sendo competente para a graduação o Tribunal Tributário e não o órgão de execução fiscal, por força do disposto no n.º 1 do art. 5.º do E.T.A.F., nos termos do qual “*A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente.*”

LXIX. Não podendo a Credora conforma-se com o entendimento adoptado no Acórdão recorrido no sentido de que, uma vez que, à data de 01.01.2011 (data da entrada em vigor do novo regime estabelecido pela Lei 55-A/2010, de 31.12), as graduações de créditos ainda não tinham sido remetidas para o Tribunal com vista à decisão do incidente de verificação e graduação de créditos, a competência passou a pertencer ao Chefe do Serviço de Finanças.

LXX. Na verdade, face ao estrito rigor formal adoptado no Acórdão recorrido quanto a umas questões, não poderá o mesmo olvidar que, de facto, face à data de apresentação das reclamações de créditos, as mesmas já deveriam há muito (e antes da entrada em vigor das alterações legislativas) ter sido remetidas ao Tribunal Administrativo e Fiscal.

LXXI. Por tudo quanto fica exposto, entende a ora Requerente que deverá ser proferida decisão que declare nulo todo o processado por falta de notificação à Recorrente da sentença de graduação de créditos por inexistência e impossibilidade legal de despacho liminar quanto às reclamações apresentadas em sede de incidente de verificação e graduação de créditos em processo de execução fiscal;

LXXII. Pelo que o seu requerimento de arguição de nulidade deverá ser deferido, devendo ser anulada a sentença recorrida e substituída por uma outra que sane o vício através da concretização da notificação, à Requerente, da decisão e verificação de créditos e anule todos os actos posteriores, nomeadamente a liquidação e pagamentos realizados.

LXXIII. De facto, com vista à reposição da legalidade na tramitação do processo de graduação de créditos deverá ser verificada e julgada procedente a arguição da nulidade da omissão da notificação à Reclamante da decisão de verificação e graduação de créditos e, conseqüentemente, anulado o processado posterior, inclusive a liquidação e pagamentos efectuados.

LXXIV. Devendo ainda declarar-se a incompetência do Chefe de Serviço de Finanças para proferir decisão quanto à tempestividade da reclamação, bem como para tramitar o incidente de verificação e graduação de créditos no caso face à data da apresentação da reclamação de créditos.

LXXV. O douto Acórdão recorrido violou assim os dispositivos legais contidos no n.º 1 do art. 866.º, n.º 2 e n.º 4 do art. 868.º C.P.C. (*ex vi* art. 246.º 6 do C.P.P.T), ambos do C.P.C., aplicáveis *ex vi* art. 246.º do C.P.P.T. e n.º 2 do art. 245.º do C.P.P.T., 36.º e 40.º do C.P.P.T., porquanto os mesmos não foram interpretados e aplicados com o sentido versado nas considerações anteriores.

LXXVI. Crê, assim, o recorrente que a decisão recorrida deve ser alterada, por errada aplicação do Direito, sendo a admissão do presente recurso claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

LXXVII. Nos termos vindos de expor e nos que V.as Ex.as, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogada a decisão recorrida e substituída por outra que julgue procedente a reclamação apresentada pela Credora, declarando a nulidade processual cometida, por omissão, consubstanciada na falta de notificação, à Credora Reclamante, da decisão de verificação e graduação de créditos proferida pelo órgão de execução fiscal (ordenado a concretização de tal notificação) e anulando o processado posterior, inclusive a liquidação e pagamento efectuados.

Termos em que deve ser revogada a douda sentença recorrida e substituída por uma outra nos termos expostos.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificado vem interpor recurso excepcional de revista, do acórdão do TCAS, de 10 de Abril de 2014, proferido a fls. 110/123, que julgou improcedente recurso interposto pela recorrente de sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, no entendimento de que não havia que proceder à notificação da decisão que procedeu à verificação de créditos, nos termos do disposto no artigo 245.º/3 do CPPT, uma vez que já havia sido notificada de decisão que indeferiu a reclamação de créditos por extemporaneidade, sem que a mesma tivesse sido judicialmente impugnada pelo que se consolidou na ordem jurídica e que os autos de reclamação de créditos não estavam pendentes em Tribunal antes de 1 de Janeiro de 2011, pelo que se aplica o regime introduzido pela Lei 55-A/2010, 31 de Dezembro.

A recorrente produziu alegações, tendo concluído nos termos de fls. 145/153, que aqui se reproduzem.

A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

Nos termos do estatuído no artigo 150.º/1 do CPTA o recurso excepcional de revista ali regulado só é admissível quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

É jurisprudência reiterada ((1) Acórdãos do STA, de 14 de Setembro de 2011, 16 de Novembro de 2011 e 12 de Janeiro de 2012, proferidos nos recursos números 0387/11, 0740/11 e 0899/11., disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.) da SCT deste STA que:

1. O recurso de revista excepcional regulado no artigo 150.º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas antes limitada, de modo a que funcione como uma **válvula de escape do sistema**, só sendo admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, ou que, por mor dessa questão, a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2. Assim sendo, este tipo de recurso só se justifica se estamos perante questão que é, manifestamente, susceptível de se repetir num número de casos futuros indeterminados, isto é, se se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

Não é de admitir o recurso de revista excepcional quando se está perante uma questão pontual e puramente individual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico e não reveste uma importância fundamental do ponto de vista social, e quando não se invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente sobre a questão, tornando necessária a sua clarificação de forma a obter a melhor aplicação do direito, nem se invoca ou vislumbra que tenha ocorrido um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida”. ((2) Acórdão do STA, de 21 de Março de 2012-P. 084/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

“...o preenchimento do conceito indeterminado de **relevância jurídica fundamental** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já a **relevância social fundamental** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indicadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou

esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas.

Por outro lado, a **clara necessidade de admissão da revista** para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória – nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.” ((3) Do acórdão do STA, de 9 de Outubro de 2013-P. 0185/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

A questão que a recorrente pretende ver reapreciada pelo STA tem a ver com a questão de saber se a decisão de verificação e graduação de créditos é do foro do OEF ou do Tribunal tributário e se, tendo a recorrente sido anteriormente notificada de despacho que não admitiu a deduzida reclamação de créditos, por extemporaneidade, devia, ainda, assim ser notificada da decisão que procedeu à verificação e graduação dos créditos, nos termos do estatuído no artigo 245.º/3 do CPPT.

Como fundamento da admissão do recurso a recorrente invoca, pela análise que fazemos, a clara necessidade de admissão da revista para melhor aplicação do direito.

Ora, ressalvado melhor juízo, parece que não se verificará tal fundamento.

Quanto à questão da aplicação do regime instituído pela Lei 55-A/2010, é jurisprudência reiterada e pacífica do STA de que tal regime, não se aplica às reclamações pendentes em tribunal à data da sua entrada em vigor (2011.01.01). ((4) Entre outros acórdãos de 2011.07.06, proferido no recurso n.º 0384/11, de 2011.07.13, proferido no recurso n.º 476/11 e de 2012.01.10, proferido no recurso n.º 0686/11, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

E, pela leitura que fazemos de tal jurisprudência, a pendência das reclamações afere-se pela data da sua instauração, pois até se convoca, além de o mais, a norma do artigo 142.º/2 do revogado CPC (actual artigo 136.º/2 do actual CPC).

O incidente de reclamação de créditos, à semelhança do PEF, ao qual era apenso, é de natureza judicial, desde o seu início, o requerimento inicial era dirigido ao Tribunal Tributário (fls. 2 da RC) e entregue no respectivo serviço de Finanças, que depois o remetia ao Tribunal, acompanhado de cópia autenticada do processo principal, para verificação e graduação de créditos, pelo que se considera instaurado e pendente desde a sua entrada no SLF, no caso em 2010.12.28, conforme fls. 1 da RC.

Assim sendo, o acórdão recorrido ao sustentar que a pendência se afere pela pelo facto do processo de reclamação estar em tribunal e não pela data da sua instauração, correspondente à entrada do requerimento no SLF, estará em oposição com a mencionada reiterada jurisprudência do STA.

E assim acontecendo, então, salvo melhor opinião, o meio para impugnar a decisão seria o recurso por oposição de acórdãos e não a presente revista.

Quanto à questão da omissão de notificação da decisão de verificação e graduação de créditos, a nosso ver, não se verifica clara necessidade de admissão da revista.

De facto, a solução jurídica encontrada pelo tribunal recorrido é plausível, não estando, pois, à evidência, inquinada por erro ostensivo e grosseiro.

Por outro lado, não vislumbramos que ocorra a possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros.

Estamos perante um caso com contornos muito específicos, em que como resulta do probatório e de fls. 141 dos autos de reclamação de créditos, o OEF não admite a deduzida reclamação, por intempestividade, tendo a recorrente sido notificada dessa decisão e advertida de que poderia reclamar da mesma nos termos do estatuído no artigo 276.º do CPPT.

A, ora, recorrente, apesar de ter sido notificada dessa decisão, não a impugnou, pelo que a mesma se consolidou na ordem jurídica.

A alegada oposição com decisões do TCA ou do STA poderá ser fundamento de recurso por oposição de acórdão e não de revista excepcional.

Em suma, a nosso ver e ressalvado melhor juízo, não se verificam os pressupostos de admissão da revista excepcional.

Termos em que, salvo melhor juízo, não deve ser admitida a revista.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

1 - Em 22/01/2010, foi efectuada a penhora do prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Amora sob o n.º 870/19861209 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 4395, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3697-2007/101893.0 que corre termos no 2º Serviço de Finanças de Seixal por dívidas à Fazenda Pública e em que é executado C..... (cfr. documento junto a fls.50 a 56 do processo instrutor apenso aos presentes autos);

2 - Sobre o imóvel identificado no ponto anterior recaía uma hipoteca a favor da reclamante “B....., S.A.” (cfr. documento junto a fls. 98 e seg. do processo instrutor apenso aos presentes autos);

3 - Em 5/11/2010 foi a reclamante citada para reclamar os seus créditos (cfr. documentos juntos a fls. 128 e 129 do processo instrutor apenso aos presentes autos);

4 - Em 23/12/2010 a reclamante “B....., S.A.” apresentou a sua reclamação de créditos (cfr. documentos juntos a fls. 130 e 131 do processo instrutor apenso aos presentes autos);

5 - Em 30/08/2012 foi proferido despacho pelo chefe do 2º Serviço de Finanças de Seixal a considerar extemporânea a reclamação de créditos apresentada (cfr. documento junto a fls.141 do processo instrutor apenso aos presentes autos);

6 - Em 6/09/2012, foi a reclamante notificada deste despacho (cfr. documentos juntos a fls. 142 e 143 do processo instrutor apenso aos presentes autos);

7 - Em 19/10/2012 e em face da inexistência de contestação do despacho identificado no ponto 5 deste probatório, foi ordenada a prossecução dos autos (cfr. documento junto a fls.147 do processo instrutor apenso aos presentes autos);

8 - Em data que não se consegue precisar, mas que deve ter ocorrido em Outubro de 2012, foi efectuada a graduação de créditos (cfr. documento junto a fls. 161 e seg. do processo instrutor apenso aos presentes autos).

3.1. Aceitando-se que este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se, no caso dos autos, tal recurso é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos nesse normativo, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.2. Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar (e disso, aliás, dão conta os recorrentes) a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*.⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito⁽²⁾), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que *«...constitui questão jurídica de importância fundamental aquela – que tanto pode incidir sobre direito substantivo como adjectivo – que apresente especial complexidade, seja porque a sua solução envolva a aplicação e concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, seja porque o seu tratamento tenha suscitado dúvidas sérias, ao nível da jurisprudência, ou da doutrina.*

E, tem-se considerado de relevância social fundamental questão que apresente contornos indiciadores de que a solução pode corresponder a um paradigma ou contribuir para a elaboração de um padrão de apreciação de casos similares, ou que tenha particular repercussão na comunidade.

A admissão para uma melhor aplicação do direito justifica-se quando questões relevantes sejam tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, com recurso a interpretações insólitas, ou por aplicação de critérios que aparentem erro ostensivo, de tal modo que seja manifesto que a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa é reclamada para dissipar dúvidas acerca da determinação, interpretação ou aplicação do quadro legal que regula certa situação.» (ac. do STA - Secção do Contencioso Administrativo - de 9/10/2014, proc. n.º 01013/14).

Ou seja,

- (i) só se verifica a dita relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediadamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC (3) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

4. No caso, afigura-se-nos que não estão verificados os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional.

4.1. Mas façamos, antes de mais, e com vista à compreensão das questões aqui controvertidas, uma breve síntese dos termos dos autos, conforme destes e do Probatório decorre:

a) Em 5/11/2010 a recorrente foi citada para reclamar os seus créditos na presente execução, tendo apresentado a respectiva reclamação em 23/12/2010.

Posteriormente, tendo sido notificada (por ofício de 24/7/2012), para se pronunciar sobre a intempestividade de tal reclamação de créditos, e porque considerou que tinha sido tempestiva a reclamação de créditos que apresentara, requereu, em 6/8/2012, no Serviço de Finanças do Seixal-2, à luz do disposto no n.º 4 do art. 240º do CPPT que esses mesmos créditos fossem verificados e graduados preferencialmente atenta a garantia (hipoteca) de que beneficiam.

Alegou, então e em suma:

— Que aquando da respectiva citação, em 5/11/2010, para, nos termos dos arts. 239º e 240º do CPPT, reclamar os seus créditos garantidos pelo imóvel penhorado nos presentes autos, já havia, em 12/7/2010, apresentado reclamação de créditos, nos termos do disposto no art. 871º do CPC, num outro processo de execução fiscal n.º 3409200601105000 e aps. e, por esse motivo e tendo presente o teor do ofício de 2/11/2010, assumiu que o despacho em causa visava tão só dar-lhe a conhecer que a venda fiscal já se encontrava com dia e hora designados.

— Daí que só posteriormente tenha tomado consciência que o processo de execução fiscal onde havia reclamado os seus créditos não era o mesmo em que a venda tinha sido agendada, tendo então constatado que os processos de execução em causa corriam termos em Serviços de Finanças distintos.

— Tendo sido nesse seguimento que apresentou em 23/12/2010 a (nova) reclamação de créditos no presente Serviço de Finanças, dando nota daquele facto, créditos garantidos por hipotecas devidamente

registadas sobre o imóvel pertencente ao executado e penhorado nos autos de execução fiscal em causa, cuja venda veio a ter lugar em 31/3/2011.

b) Apreciando este requerimento da recorrente, o chefe do Serviço de Finanças do Seixal-2:

— Proferiu, com data de 30/8/2012, o despacho a que se refere o n.º 5 do Probatório e no qual, em suma, se considera que, tendo a reclamante sido citada em 5/11/2010 e só em 23/12/2010 tendo apresentado a reclamação de créditos, esta é extemporânea já que o respectivo prazo terminara a 27/11/2010 (arts. 144º e 145º, n.º 3, do CPC, 103º da LGT e 240º, n.º 1 do CPPT), incluída já a dilação de 5 dias prevista no art. 252º-A do CPC. Além de que também não poderia ser acolhido o invocado motivo de que igual reclamação já teria sido apresentada em 12/7/2010 num outro processo de execução fiscal pertencente a outro Serviço de Finanças (o SF de Almada-3, proc. 3409200601105000 e aps.) uma vez que se trata de um diferente processo a correr noutra concelho, sendo que no ofício da citação consta bem evidenciado o número do processo executivo do SF do Seixal-2.

— Procedeu, nesse mesmo despacho, à graduação dos créditos que tinham sido reclamados e admitidos.

c) Notificada em 6/9/2012 deste despacho, a recorrente veio, por requerimento de 19/7/2013, invocando o disposto nos arts. 36º e 40º do CPPT e 201º, n.º 1, do CPC, arguir nulidade processual substanciada na falta de notificação, nos termos do n.º 2 do art. 245º do CPPT, da decisão de verificação e graduação de créditos e que, alegadamente, a impediu de reclamar, nos termos e prazos previstos nos arts. 276º e ss. do CPPT, dessa decisão que também considerou a reclamação de créditos intempestiva.

d) E no seguimento foi proferido em 26/7/2013, pelo OEF, o despacho de fls. 193 (proc. reclamação de créditos) onde se considerou que tal requerimento configurava uma reclamação nos termos do disposto no art. 276º do CPPT, mas a mesma não podia ser admitida por ser extemporânea, devendo, de todo o modo, ser remetida ao respectivo Tribunal.

e) E notificada deste despacho proferido pelo OEF, a recorrente apresentou, em 23/8/2013 (nova) reclamação, invocando o disposto nos arts. 245º, n.º 3 e 276º e ss. do CPPT, alegando que não obstante ter sido considerada intempestiva a reclamação de créditos por si deduzida, deveria, ainda assim, ter sido notificada da decisão de verificação e graduação dos demais créditos, nos termos do n.º 2 do art. 245º do CPPT.

— Esta reclamação (art. 276º do CPPT) veio a ser julgada improcedente por sentença do TAF de Almada, na qual se considerou, em suma, que, por um lado, tendo a reclamante sido citada para reclamar os seus créditos com garantia real sobre o imóvel penhorado, então, tendo-os reclamado apenas em 23/12/2010 (para além do prazo de 15 dias fixado no art. 240º do CPPT), já não se impunha que fosse notificada da decisão de verificação e graduação de créditos; e por outro lado, uma vez que, apesar de notificada em 6/9/2012, do despacho (de 30/8/2012) que considerara intempestiva a sua reclamação de créditos, dele não reclamou (e seria aquando da notificação deste despacho que deveria ter apresentado reclamação nos termos do art. 276º do CPPT) e considerando, ainda, que de acordo com o disposto no art. 245º do CPPT devem ser notificados da verificação e graduação de créditos os credores reclamantes, então, no caso, porque a reclamante já tinha conhecimento de que o seu crédito não podia ser reclamado pelo que de nada lhe serviria ser notificada do despacho onde foram verificados e graduados os créditos reclamados.

f) Do assim decidido, a reclamante recorreu para o TCA Sul que, por acórdão de 10/4/2014 (fls. 110/123) confirmou a decisão da 1ª instância com base na seguinte fundamentação:

— Não ocorre a invocada nulidade processual no âmbito do processado constante da execução fiscal n.º 3697-2007/101893.0 do Serviço de Finanças do Seixal-2, nomeadamente quanto ao processado atinente ao incidente de verificação e graduação de créditos que teve lugar nesse processo de execução: é que a notificação da decisão de verificação e graduação de créditos a ser efectuada a todos os credores reclamantes (n.º 2 do art. 245º do CPPT) pressupõe que o respectivo crédito reclamado tenha sido admitido liminarmente e, por consequência, deva ser levado em consideração na decisão de verificação e graduação de créditos em causa;

— Não ocorre o alegado erro de julgamento decorrente da circunstância de ter sido o OEF a proferir a decisão de verificação e graduação de créditos:

— A recorrente sustenta que o OEF devia apenas, nos termos do n.º 2, do art. 245º, do CPPT (na redacção em vigor à data da reclamação de créditos), remeter o processo ao Tribunal Tributário de 1ª instância para aí serem processados os ulteriores termos da verificação e graduação de créditos; ou seja, sustenta que o OEF carecia de competência para proceder a qualquer indeferimento liminar da reclamação de créditos apresentada, dado que a instauração do processo de execução no qual foi realizada a venda fiscal (2007), bem como a apresentação das reclamações de créditos por parte da recorrente (em 12/7/2010 e 23/12/2010), tiveram lugar em datas anteriores às alterações aos arts. 97º, n.º 1, alínea o) e 245º, ambos do CPPT (introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 - OE para 2011), das quais resultou a atribuição ao OEF da competência para a decisão da verificação e graduação de

créditos (ficando atribuída ao TT a competência para decidir as reclamações que venham a ser apresentadas das decisões administrativas de verificação e graduação de créditos).

— Todavia, conclui o acórdão, no caso, face à regra constante do n.º 3 do art. 12º da LGT e dado que o processo de execução fiscal n.º 3697-2007/101893.0 nunca havia sido remetido a Tribunal com vista à decisão do incidente de verificação e graduação de créditos (permanecendo no 2º Serviço de Finanças de Seixal em 1/1/2011), era de lhe aplicar o novo regime constante do art. 245º, do CPPT decorrente das ditas alterações introduzidas pela referida Lei 55-A/2010, sendo competente para a decisão o Chefe do citado Serviço de Finanças conforme efectivamente aconteceu, nenhuma ilegalidade se verificando neste procedimento.

4.1.2. E é deste acórdão do TCA Sul que a recorrente interpõe este recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA.

Tendo, igualmente, na mesma data, interposto recurso por oposição de acórdãos (fls. 156-172 e 226-259) invocando o disposto nos arts. 280º, n.º 2 e 284º, ambos do CPPT e identificando como acórdão fundamento o acórdão do TCA Sul, proferido em 2/3/2004, no proc. n.º 07501/02, recurso esse que foi admitido por despacho de 5/8/2014 (fls. 323) e tendo sido julgada verificada a oposição e notificadas as partes para alegarem, por despacho de 5/1/2015 (fls. 344).

Sendo que, por despacho de 23/2/2015 (fls. 415), o Exmo. relator (TCAS) ordenou a subida dos autos ao STA para apreciação do recurso de revista, bem como, se for caso, apreciação do recurso por oposição de acórdãos.

Como quer que seja, é o recurso de revista excepcional que ora importa apreciar.

Vejamos, pois.

4.2. No requerimento de interposição do recurso a recorrente alega que a admissão deste «*é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*» e, não obstante reconhecer a excepcionalidade deste recurso de revista, no caso, as questões controvertidas nos autos revestem-se «*da assinalável relevância e complexidade necessárias e legitimadoras para a admissão do recurso por apresentarem contornos indiciadores de que a solução final poderá ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos*», além de que também se trata de «*questões que ainda não foram objecto de amplo tratamento, podendo, no entanto, ter grande repercussão na comunidade*», visto serem «*parcas as decisões jurisdicionais conhecidas que versem sobre as matérias em causa, tanto mais que o entendimento espelhado no Acórdão recorrido parece colocar o acento tónico nos efeitos que consistem em criação de situações de facto decorrentes do decurso do tempo e, in casu, seria mais relevante eleger o princípio geral de justiça (quer formal, quer material), culminando-se com uma melhor aplicação do direito*», sendo que, por outro lado, «*a situação que se discute nos autos é repetível em todas as situações de nulidade cometidas pela prolação, pelo Chefe de Serviço de Finanças, de despacho não previsto na lei e em incidente para o qual não tinha competência*» pelo que a admissão da revista se apresenta «*objectivamente útil para a clarificação e previsibilidade do direito, o que integra um aspecto particularmente relevante da melhor aplicação do direito, a justificar que se admita o recurso, havendo clara necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente*», justificando-se a intervenção do STA «*como condição para dissipar dúvidas atendendo a que o Acórdão recorrido deu às questões submetidas à sua apreciação soluções manifestamente erradas e juridicamente insustentáveis*».

E esta mesma alegação é retomada nas Conclusões VII a X (as restantes Conclusões versam, no essencial, sobre o mérito do próprio recurso).

Todavia, como acima se deixou dito e como bem aponta o MP, não se verificam os enunciados requisitos de admissibilidade da revista excepcional.

4.2.1. Por um lado, relativamente à questão da aplicação ou não aplicação do regime decorrente das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, afigura-se-nos que não se prefigura a exigível relevância jurídica ou social fundamental, pois que não estamos perante questão cuja complexidade seja de considerar superior ao comum (em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, em razão de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, com necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos ou, ainda, em razão de análise que suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina), tanto mais que o STA emitiu já reiterada pronúncia sobre ela (cfr., entre outros, os acs. de 6/7/2011, no proc. n.º 0384/11; de 13/7/2011, nos procs. n.º 0361/11, n.º 0393/11, n.º 0476/11, n.º 0499/11, n.º 0500/11, n.º 0510/11, n.º 0595/11, n.º 0597/11 e n.º 0632/11; de 14/9/2011, no proc. n.º 0623/11; de 28/9/2011, no proc. n.º 0704/11; de 26/10/2011, nos procs. n.ºs. 0637/11 e 0826/11; e de 10/1/2012, no proc. n.º 0686/11).

Nem também reveste uma importância social fundamental, pois que, dado até o balizamento temporal da mesma, não se antevê uma especial capacidade de repercussão social em que a utilidade da decisão ultrapasse os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução de prováveis futuros casos e com um interesse comunitário significativo na respectiva resolução.

E também não se vê que esteja verificada a capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática, pois que, em função dos próprios factos apurados, a questão acaba por se reconduzir a uma situação pontual e não substanciada numa qualquer «questão tipo» potenciadora de repetição em número indeterminado de situações futuras.

E o facto de o acórdão recorrido (ao concluir que, no caso, é de aplicar a lei nova e que, assim, o OEF detém competência para apreciar a tempestividade da reclamação de créditos, por o processo se encontrar no SF em 1/1/2011 e nunca ter sido antes remetido a Tribunal com vista à decisão do incidente de verificação e graduação de créditos, ou seja, ao concluir que a pendência se afere pelo facto do processo de reclamação estar em tribunal e não pela data da sua instauração, correspondente à entrada do requerimento no SLF) parecer divergir da jurisprudência do STA,⁽⁴⁾ não implica a automática admissibilidade do recurso de revista excepcional. Tal divergência poderá eventualmente implicar que o acórdão recorrido esteja em oposição com a jurisprudência citada, sendo que, se for esse o caso, o meio para impugnar a respectiva decisão será o recurso por oposição de acórdãos (recurso que, aliás, a recorrente também interpõe e foi já admitido) e não a presente revista.

4.2.2. E também quanto à questão da omissão de notificação da decisão de verificação e graduação de créditos, não se verifica, a nosso ver, uma clara necessidade de admissão da revista.

A solução jurídica encontrada pelo tribunal recorrido é plausível, não estando, pois, à evidência, inquinada por erro ostensivo e grosseiro e, de todo o modo, não se vê que ocorra a possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, pois que, tal como já se disse em relação à questão anteriormente apreciada, também aqui estamos perante situação específica e que assenta na singular e pontual factualidade dos autos (reclamação de créditos inicialmente apresentada junto de um outro processo e que, rerepresentada posteriormente junto do pertinente processo de execução, não foi admitida pelo OEF, por intempestividade; e tendo a recorrente sido notificada dessa decisão e advertida de que poderia reclamar da mesma nos termos do estatuído no art. 276º do CPPT, acabou por não a deduzir tempestivamente.

Sendo que também nesta parte a alegada oposição com decisões do TCA ou do STA poderá, se se verificarem os respectivos requisitos legais, fundamentar o recurso por oposição de acórdão e não de revista excepcional.

Acresce que, ainda que existisse mero erro de julgamento por parte do acórdão do TCA, sempre o mesmo ficaria afastado do âmbito deste recurso de revista excepcional, que não visa, como se referiu, a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura hajam caído as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional.

Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses.

Em suma, não estando verificados os requisitos do art. 150º do CPTA, o presente recurso não pode ser admitido.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o recurso de revista excepcional, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Transitado, remeta-se à distribuição pelo Pleno (recurso por oposição de acórdãos).

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

(1) () Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

(2) () Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

(3) () Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.

(4) () Que tem afirmado que a regra de aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes, embora sem eficácia retroactiva (art. 12º do CCivil e art. 12º n.º 3 da LGT) é afastada quando a lei nova é acompanhada de normas de direito transitório ou quando para ela vale uma norma especial (que é o que no caso sucede, dada a norma contida no n.º 2 do art. 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta). Ou seja, a jurisprudência tem afirmado que o novo regime não se aplica às reclamações pendentes em tribunal à data da sua entrada em vigor (1/1/2011), sendo que a pendência das reclamações é de aferir pela data da respectiva instauração: o incidente de reclamação de créditos, à semelhança do PEF, ao qual era apenso, é de natureza judicial, desde o seu início (aliás o próprio requerimento inicial era dirigido ao Tribunal Tributário e entregue no respectivo serviço de Finanças, que depois o remetia ao Tribunal, acompanhado de cópia autenticada do processo principal, para verificação e graduação de créditos, pelo que se considera instaurado e pendente desde a sua entrada no SLF (cfr. os acs. acima já referenciados).

Acórdão de 22 de Abril de 2015.**Assunto:**

Imposto de Selo. Verba. Tabela do Imposto de Selo. Prédio Urbano. Afecção. Habitação.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afecção habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI - subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral - uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afecção habitacional.

Processo n.º 279/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., Lda, com os demais sinais dos autos, vem deduzir impugnação judicial contra a liquidação de imposto de selo emitida em 17 de março de 2014, no valor de € 6.821,90 relativo à 1ª prestação do ano de 2013.

Por sentença de 19 de janeiro de 2015, o TAF de Loulé julgou procedente a impugnação judicial e anulou o acto de liquidação de imposto de selo.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a representante da Fazenda Pública, interpondo o presente recurso com as seguintes conclusões das alegações:

«a) A questão decidida é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) i) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afecção habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CMI define o conceito de prédio e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de afecção do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afecção previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide AC. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afecção em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser “desprezada”, já que;

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o Licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere “prédios destinados a habitação” antes tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douta sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora, a douta sentença tenha acompanhado de perto a fundamentação constante da decisão do CAAD de 02/10/2013, proc. 53/2013-T, que decidiu que um “prédio com afectação habitacional” não poderá ser apenas um prédio Licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um “prédio habitacional”), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim”, consideramos que,

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a letra da lei aqui em causa;

x) A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e conseqüentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se a liquidação impugnada, assim se fazendo JUSTIÇA.»

Contra alegou a entidade recorrida concluindo da seguinte forma:

«a) Alega a ora Recorrente que, a liquidação impugnada não padece de vício de violação de lei, seja do Código do Imposto de Selo ou do Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis e que a Douta Sentença padece de erro de julgamento de direito, violando o disposto nos artigos 41.º, 45.º, 37.º e 38.º, todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

b) A ora Recorrida discorda em absoluto, considerando que bem andou o Tribunal “a quo” ao dar como provado que o prédio compropriedade da Recorrida, objeto de tributação, é um terreno para construção e que a redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 à verba 28.1 Tabela Geral do Imposto de Selo não abrangia na sua incidência objetiva os terrenos para construção, decidindo que a liquidação

de imposto de selo, objeto da impugnação, enferma de vício de violação da referida verba 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, o que justificava a declaração da sua ilegalidade e anulação.

c) A grande questão em causa é a de saber se a verba 28.1 da TGIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, se aplicava, ou não, a terrenos para construção.

d) Por outro lado, a orientação jurisprudencial desse Douto Tribunal tem sido no sentido de que a verba 28.1 da TGIS, na sua redação originária dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, não é aplicável a terrenos para construção cfr processos n.ºs 1870/13 e 48/14 de 9 de Abril; processos n.ºs 270/14 e 272/14 de 23 de Abril, e proc. 658/14 de 3 de Novembro de 2014, este último relativamente ao prédio em apreço.

e) A verba 28 da TGIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, era específica, ou seja, aplicava-se a dois tipos de prédios urbanos: prédios com afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI seja igual ou superior a € 1.000.000,00 e prédios detidos por sujeitos passivos residentes em País sujeito a regime fiscal claramente mais favorável.

f) O ponto de partida para a interpretação da expressão “prédio com afetação habitacional” terá de ter em consideração não só a letra da lei, mas também a sua integração sistemática com as normas do CIMI, porquanto é este o diploma indicado como de aplicação subsidiária na Lei n.º 55-A/2012 de 29/10, e bem assim o espírito do legislador.

g) No artigo 6.º do CIMI, são identificadas as ‘espécies’ de prédios urbanos («habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção; outros, como categoria residual»)

h) Do n.º 2 e n.º 3 do artigo 6.º do CIMI resulta pacificamente que existe uma diferença entre um “prédio habitacional” (edifício, construção ou destino normal) e “terreno para construção”.

i) Da leitura das Alegações e Conclusões apresentadas pela Recorrente, retira-se que a Administração Tributária, se baseia nos elementos constantes da matriz, lançando a confusão entre os conceitos, e com os quais pretende iludir o julgador, designadamente baralhando os conceitos de coeficiente de localização, coeficiente de afetação, e afetação habitacional, socorrendo-se de conceitos utilizados para determinação do Valor Patrimonial Tributário, tal como previsto no art. 41.º do C.I.M.I.

j) A jurisprudência já teve oportunidades de se pronunciar sobre os conceitos de coeficiente de localização, coeficiente de afetação, no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 04950/11, disponível em www.dgsi.pt, a propósito das regras e critérios de avaliação dos lotes de terreno.

k) Para percebermos o que é um prédio urbano com afetação habitacional temos que considerar que um prédio urbano de espécie habitacional é um edifício ou construção para tal licenciado, ou que tenha como destino normal cada um desses fins, cfr. artigo 6º, n.º 2 C.I.M.I.; que a sua afetação é determinada nos termos do artigo 41.º C.I.M.I., e depende unicamente do tipo de utilização dos prédios edificadas.

l) Para além da letra da lei, tem sempre que se ter em conta o espírito da mesma e o objetivo do legislador na sua interpretação, para se perceber a sua finalidade quando foi criada.

m) No caso da verba 28 da TGIS o espírito do legislador foi o de aplicar aos sujeitos passivos proprietários de prédios ditos de “luxo” (com valores patrimoniais tributários iguais ou superiores ao referido um milhão de euros), um imposto especial, destinado, efetivamente, a taxar o “luxo” e a refletir, em prol da comunidade, o benefício da existência de uma acrescida capacidade contributiva do titular do imóvel.

n) No entanto, crê-se, não foi seu intuito aplicá-lo cega e indiscriminadamente, tendo tido o cuidado, por exemplo, de isentar os prédios destinados a outros fins, por exemplo, comércio, indústria ou serviços, em que o seu valor patrimonial nada espelha a nível da “capacidade contributiva”, mas, eventualmente, apenas o nível de “aptidão produtiva”, fazendo incidir o imposto somente sobre prédios destinados a habitação (com VPT acima de determinado valor e todos os prédios detidos por sociedades sediadas nos chamados paraísos fiscais).

o) A redação da verba 28.1 da TGIS, foi alterada com a Lei do Orçamento de Estado para 2014, assim, por força do disposto no artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, atualmente a sua redação é a seguinte: «28.1 — Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI — 1 %» (sublinhado nosso).

p) Significa isto que, inequivocamente a verba 28.1 da T.G.I.S. passou a aplicar-se a terrenos para construção, o que vem confirmar o que a ora Recorrida sempre defendeu, e bem assim o espelhado na Douta Sentença do Tribunal “a quo”: que a verba 28.1 da TGIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 não incidia sobre terrenos para construção.

q) O objetivo último na criação da verba 28 da T.G.I.S., na redação original da Lei n.º 55A/2012, de 29 de Outubro, e que serviu de base à liquidação que ora se impugna, era o de tributar as habitações de maior valor económico, de luxo, e não os terrenos para construção, conforme se verifica através da declaração do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais no decorrer da discussão na generalidade da Proposta de Lei n.º 96/XII (2ª), conforme relato da Reunião Plenária da Assembleia da República de 10 de Outubro de 2012, publicado no Diário da Assembleia da República, 1ª série, n.º 009 (XII Legis-

latura, 2ª sessão Legislativa, de 11 de Outubro de 2012, pág. 32, disponível em www.parlamento.pt. (sublinhado nosso)

r) Por outro lado, a orientação jurisprudencial desse Douto Tribunal tem sido no sentido de que a verba 28.1 da TGIS, na sua redação originária dada pela Lei n.º 55A/2012, de 29 de Outubro, não é aplicável a terrenos para construção (vide processos n.ºs 1870/13 e 48/14 de 9 de Abril; processos n.ºs 210/14 e 272/14 de 23 de Abril, e proc. 55/14 de 14 de Maio).

s) Assim, a Autoridade Tributária e Aduaneira ao aplicar ao terreno para construção, propriedade da ora impugnante, o previsto no artigo 6.º da Lei n.º 55A/2012, de 29 de Outubro fê-lo erroneamente porquanto o referido prédio urbano — TERRENO PARA CONSTRUÇÃO - não está abrangido pelo âmbito de aplicação objetiva da mesma.

t) A Autoridade Tributária e Aduaneira, ora Recorrente, ao aplicar ao terreno para construção, compropriedade da ora Recorrida, o previsto no artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, fê-lo errónea e ilegalmente porquanto o referido prédio urbano não está abrangido pelo âmbito de aplicação objetiva da mesma.

U) Pelo supra exposto, a argumentação da Fazenda Pública não poderá proceder, devendo em consequência confirmar-se e manter-se a decisão do Tribunal “a quo”.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«1. Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença de fls.44 e seguintes, que julgou procedente a acção de impugnação apresentada contra o acto de liquidação do imposto de selo e determinou a sua anulação e restituição do montante pago, acrescido de juros indemnizatórios, com base na sua ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de direito.

A Recorrente Fazenda Pública assaca à sentença recorrida uma errónea interpretação e aplicação da lei, por violação do disposto nos artigos 37º, 38º, 41º e 45º do Civil, 9º, nº1, do Código Civil, e 11º, nº1, da Lei Geral Tributária, já que no seu entendimento a expressão “prédio com afetação habitacional” abarca os prédios cujo destino seja habitacional, compreendendo na sua previsão os terrenos para construção com esse destino, uma vez que «na avaliação destes últimos o legislador optou pela aplicação da metodologia da avaliação dos prédios urbanos em geral assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art. 38º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art. 41º desse código».

E termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

2. Da sentença recorrida consta assente que a impugnante e aqui recorrida é proprietária de lote de terreno para construção, inscrito na matriz urbana da freguesia de, concelho de Albufeira, sob o artigo 13.725, ao qual foi atribuído o valor patrimonial tributário de € 2.046,570 euros, fixado no ano de 2011.

Mais foi dado como assente que em 17/03/2014, com referência ao ano de 2013, a administração tributária emitiu liquidação de imposto de selo, no valor de € 20.465,70 euros, cuja 1ª prestação, no valor de € 6.821,90, foi paga em 19/04/2014.

3. Para se decidir pela procedência da acção, o Mmo. Juiz “a quo” considerou que só os prédios que estejam efectivamente afectos à habitação se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS, interpretação esta que assentou no elemento literal “afetação”, que pressupõe uma concreta e efectiva utilização para habitação, e na “ratio legis”, resultante da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afetação habitacional, às circunstâncias em que a lei foi elaborada. E como o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, entendeu o Mmo. Juiz “a quo” que o acto de liquidação enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.

3. A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba nº28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afetação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão de euros).

Por sua vez o nº2 do artigo 67º do CIS, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, manda aplicar, subsidiariamente, às matérias não reguladas no Código e respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral o disposto no CIMI.

No preâmbulo do projecto de lei foram apresentados os seguintes motivos:

«A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um esforço de consolidação que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa.

Nestes termos, será agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, passando as respectivas taxas de 25% para 26,5% em sede de IRS. As taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos de, ou transferidos para, os paraísos fiscais são também agravadas para 35%.

Por outro lado, é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros».

Resulta desta motivação do legislador que a tributação em causa visa “uma efectiva repartição dos sacrifícios”, fazendo incidir essa tributação sobre a propriedade (por contraposição aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas). Por ser demasiado ampla, esta enunciação de motivos poucos contributos trazem para a interpretação do conceito de “prédio urbano com afetação habitacional”.

Importa, assim, perceber se no seio do Civil, para o qual remete o n.º 2 do artigo 67.º do CIS, existem contributos que permitam esclarecer o sentido daquela norma de incidência.

Resulta do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do CIMI que a classificação dos prédios urbanos em quatro espécies: “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços”, “terrenos para construção” e “outros”. E nos termos do n.º 2 os prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

Por sua vez o n.º 3 do mesmo preceito considera terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo.

E no âmbito das disposições relativas à avaliação dos prédios, o n.º 1 do artigo 40.º-A do CIMI para efeitos de coeficientes de ajustamento de áreas, distingue entre “prédios cuja afectação seja a habitação”, “prédios cujas afectações sejam o comércio ou os serviços”, “prédios cuja afectação seja a indústria” e “prédios cuja afectação seja a de estacionamento coberto”. Por sua vez o n.º 5 da mesmo normativo, para o mesmo efeito (ajustamento de áreas) e ao referir-se aos terrenos para construção já nos fala em “edificações autorizadas ou previstas” com qualquer uma daquelas afectações ou com mais do que uma afectação.

Por seu lado o artigo 41.º ao dispor sobre o coeficiente de afectação diz-nos que o mesmo “depende do tipo de utilização dos prédios edificados”.

Ou seja, o que resulta dos referidos normativos é que no âmbito do CIMI um prédio com determinada afectação (habitacional, comercial e industrial) pressupõe a existência de uma edificação apta para ser utilizada com determinado fim, o que não ocorre nos terrenos para construção, em que estamos perante apenas “edificações autorizadas ou previstas” com possível afectação à habitação ou outra.

É certo que a nova redacção da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Selo introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, vem fazer incidir a tributação sobre “prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, mas tal norma não tem carácter interpretativo, antes é inovatória.

Afigura-se-nos, pois, que a Lei n. 55-A/2012, de 29/10, ao aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba n.º 28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afectação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão), não engloba os lotes de terreno para construção, uma vez que aquela expressão pressupõe a existência de uma edificação apta para ser utilizada para habitação, requisitos que os lotes de terreno não possuem. O que só veio a ocorrer com a alteração à referida verba introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2014, que passou a englobar “prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”.

Neste sentido se tem pronunciado, de forma reiterada e pacífica, a jurisprudência do STA (cfr. acórdãos de 09/04/2014 (proc.s n.º 048/14 e 1870/13), de 28/05/2014 (proc.0395/14), de 02/07/2014 (proc. 0467/14), de 09/07/2014 (proc. 0676/14), de 10/09/2014 (proc. 0503/14) e de 24/09/2014 (proc. 01533/13). Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, a qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) A Impugnante é proprietária do lote de terreno para construção sito em, Albufeira, inscrito na matriz sob o artigo 13725 da freguesia de e, concelho de Albufeira, com o valor patrimonial tributário de € 2.046.570,00, determinado no ano de 2011 — cfr docs, 1 e 2 juntos com a p.i.

B) Ato Impugnado: Relativamente ao ano de 2013 foi efetuada, em 17.03.2014, a liquidação de Imposto de Selo n.º 2014 00399953, relativamente ao prédio identificado em A), apurando o valor de € 6.821,90, relativo à 1ª prestação, com data limite de pagamento em 30.04.2014, e uma coleta total de € 20.465,70 — cfr. doc. 3 junto com a p.i.

C) Em 19.04.2014 a Impugnante procedeu ao pagamento da liquidação que antecede relativa à 1.ª prestação — cfr. doc. 1 junto com a p.i.

D) Em 24.06.2014 a Impugnante remeteu a presente impugnação judicial ao Serviço de Finanças de Loulé — 1, por via postal — cfr. fls. 28 dos autos.

3 – DO DIREITO

A questão que se coloca no presente é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, particularmente se ela inclui terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “*com afectação habitacional*” a que alude a referida verba.

A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de liquidação de Imposto do Selo relativo 2013, no valor de € 6.821,90 relativa à 1ª prestação com data limite de pagamento em 30/04/2014 anulando-o e determinando a restituição à impugnante do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios, no entendimento de que mostrando-se provado que o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, a liquidação enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1., por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida *erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS*, no entendimento segundo o qual naquela norma de incidência estão abrangidos os *terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional*, como alegadamente resulta da letra da lei.

A recorrida defende a manutenção do julgado recorrido

Vejam os.

Desde já se adianta que o presente recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões que ficaram devidamente explicitadas nos acórdãos proferidos por esta Secção no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e no dia 23 de Abril de 2014, nos processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 (Sendo que nos quatro primeiros acórdãos citados o ora relator interveio como 2º Adjunto) nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração – a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perflhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mo-

biliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação)

Reitera-se esta jurisprudência, uma vez que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme a orientação jurisprudencial supra assinalada.

Conclui-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida.

4- Decisão:

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

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — Ascensão Lopes (relator) — Ana Paula Lobo — Dulce Neto.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Imposto de selo. Verba. Tabela do Imposto de Selo. Prédio urbano. Afectação. Habitação.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de «prédios (urbanos) com afectação habitacional», e resultando do artigo 6.º do Código do IMI — subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral — uma clara distinção entre «prédios urbanos habitacionais» e «terrenos para construção», não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 347/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., SA, com os demais sinais dos autos, veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação de imposto de selo emitida em 17 de março de 2014, no valor de € 5.493,28, relativa à colecta de € 16.479,80 referente a um terreno para construção

Por sentença de 22 de janeiro de 2015, o TAF de Loulé julgou procedente a impugnação judicial e anulou o acto de liquidação de imposto de selo.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a representante da Fazenda Pública, interpondo o presente recurso com as seguintes **conclusões das alegações**:

«a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) i) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de afectação do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide AC. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser “desprezada”, já que;

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o Licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor

dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere “prédios destinados a habitação” antes tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douda sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora, a douda sentença tenha acompanhado de perto a fundamentação constante da decisão do CAAD de 02/10/2013, proc. 53/2013-T, que decidiu que um “prédio com afectação habitacional” não poderá ser apenas um prédio Licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um “prédio habitacional”), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim”, consideramos que,

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a letra da lei aqui em causa;

x) A douda sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a douda sentença recorrida, mantendo-se a liquidação impugnada, assim se fazendo JUSTIÇA.»

Contra alegou a entidade recorrida concluindo da seguinte forma:

A. O thema decidendum do recurso respeita em saber se no âmbito objectivo de incidência da verba 28. e 28.1. da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, se devem incluir os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 milhão de Euros.

B. Para a Recorrida, os terrenos para construção não se incluem na previsão da norma constante da verba 28 e 28.1. da TGIS, redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10, por não possuírem afectação habitacional.

C. O Prédio da Recorrida é um terreno para construção, sem qualquer edificação, projecto ou processo de licenciamento ou de comunicação prévia para construção elaborado ou submetido às entidades competentes e sem licença de utilização emitida.

D. O conceito de “prédio com afectação habitacional” formulado no CIS na verba 28 e 28.1 do TGIS [na redacção da Lei n.º 55-A/2012] não tem equivalente terminológico ou jurídico com qualquer outro conceito usado em legislação de natureza tributária, em particular no CIMI, código de aplicação subsidiária expressa ex vi artigo 3º da Lei n.º 55-A/2012.

E. O legislador distingue no CIMI aquilo que é a classificação de prédios urbanos, prevista e descrita no artigo 6º do CIMI, e a lista fechada dos tipos de afectação dos prédios edificados incluída no artigo 41º n.º 1 do CIMI aplicável para efeitos de avaliação patrimonial dos prédios edificados.

F. A classificação do artigo 6º do CIMI é mais abrangente e estrutural do que a aplicação do coeficiente de afectação do artigo 41º n.º 1 prevista no mesmo código, sendo que esta apenas se aplica à avaliação patrimonial dos prédios edificados para efeitos de CIMI enquanto a primeira é mais ampla e

releva para outras matérias como taxas de IMI e IMT, Estatuto dos Benefícios Fiscais e, recentemente acrescenta-se, para efeitos da verba 28 e 28.1. do TGIS.

G. O artigo 6º do CIMI e a sistémica ínsita nesse código não autorizam a interpretação de que o legislador com a redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 à verba 28.1. do TGIS ao utilizar o conceito “prédio com afectação habitacional” teria procurado ampliar as espécies e classificação de prédios urbanos definida no artigo 6º n.º 1 do CIMI ou até criar um *tertio genus*, conforme é referido pela Recorrente no artigo 24º das suas alegações.

H. O artigo 45.º do CIMI é o preceito legal definidor do valor patrimonial dos terrenos para construção, de acordo com um modelo de avaliação matemático que pondera um conjunto de coeficientes, incluindo, mas não unicamente, o do edifício a construir com base nas potenciais características de uma realidade que ainda não existe e que não está afectada imediata e concretamente ao terreno.

I. A “afectação habitacional” implica a efectiva e concreta afectação de um prédio urbano a esse fim - sendo esse o seu destino normal - e não apenas uma expectativa ou potencialidade de um prédio urbano de um dia, mediante determinadas condições, vir a ter uma afectação habitacional.

J. A “afectação habitacional” inculca uma “ideia de funcionalidade real e presente”.

K. Os terrenos para construção, sem edificação, não cumprem por si esta afectação habitacional (i) ou porque não tem licença de utilização ou (ii) porque, de acordo com a natureza das coisas, não estão em condições de serem habitados, sendo o seu destino normal serem objecto de construção a edificar.

L. Além do elemento literal da verba 28.1 da TGIS, os elementos histórico e o teleológico que permitem compreender a *ratio legis* e *occasio legis* que presidiram à elaboração, redacção e inserção da verba 28 e 28.1 na TGIS, conferindo-lhe uma conotação de interpretação autêntica como é exemplo a apresentação pelo Governo na Assembleia da República da proposta de lei n.º 96/XII/2ª de 20.09.2012 - que deu origem à Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 — e a alocução do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais nessa Câmara legislativa no dia 11.10.2012.

M. Desde o momento entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2012 (e na redacção conferida por esta) os arestos arbitrais e jurisprudenciais identificados supra têm sido unânimes na interpretação da não incidência objectiva da verba n.º 28 e 28.1 da TGIS aos terrenos para construção urbana.

N. O artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12. procedeu à alteração da verba n.º 28.1 da TGIS, passando a incluir na sua previsão os terrenos para construção.

O. A alteração legislativa operada pelo artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12 é reveladora que o legislador não tinha incluído na previsão da norma e no âmbito objectivo de incidência da verba 28.1. da TGIS na redacção da Lei n.º 55-A/2012, os terrenos de construção.

P. A Lei n.º 83-C/2013 de 31.12, não contém qualquer afirmação ou referência expressa ao carácter interpretativo no texto ou no preâmbulo do referido diploma legal, pelo que é uma norma inovadora e não interpretativa, não incidindo sobre factos passados. Q. A obediência do legislador ao princípio constitucional da proibição da retroactividade da lei fiscal plasmado no artigo 103º n.º 3º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e cujo corolário se materializa no artigo 12º n.º 1º da LGT afasta a aplicação [ou interpretação] retroactiva da nova lei aos factos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor (1 de Janeiro de 2014), tal como é a situação dos presentes autos.

R. Neste sentido, deverá ser mantida a decisão do Tribunal a quo, em razão da não incidência objectiva da norma constante das verbas 28 e 28.1. da TGIS (na redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10) aos terrenos de construção.

S. E conseqüentemente, confirmar a decisão do Tribunal a quo de anulação total da liquidação do imposto de selo relativa ao Prédio, declarando a sua ilegalidade e anulação, em razão da errônea qualificação do facto tributário e erro sobre os pressuposto de direito ex vi artigo 99º a) do CPPT e dos artigos 4º e 6º da Lei n.º 55-A/2012 (por interpretação a contrario do disposto na verba 28 e 28.1 do Tabela Geral de Imposto de Selo, quanto à afectação habitacional de terrenos de construção) e ainda o artigo 135º do Código do Procedimento Administrativo.»

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Recurso interposto pela Fazenda Pública no processo de impugnação apresentado por A....., S.A.:

A questão a decidir é relativa à interpretação do previsto na verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto de Selo (T.G.I.S.), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em termos de abranger também os terrenos para construção.

Reitera a recorrente em novo recurso que interpôs a 29-1-15 argumentos no sentido de tal abrangência ocorrer, bem como ocorrer a tributação da afetação habitacional, conforme avaliação já efetuada, em que tal tinha sido considerado por referência às operações urbanísticas já licenciadas ou, muitas vezes, estabelecidas nos Planos Directores Municipais.

Ora, a norma em causa que é de incidência, não pode através da via interpretativa levar a um resultado que não previsto na lei, impondo-se efetuar uma aplicação estrita em respeito do princípio da legalidade previsto no art. 103.º n.º 2 da C.R.P.

Acresce que, procurando saber qual a intenção legislativa, para o que relevam os trabalhos preparatórios, e consultando a proposta da dita Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012, apenas se colhe terem sido indicadas as necessidades de obter receitas para fazer face à situação orçamental deficitária e da discussão tida sobre a mesma apenas se colhe referência à aplicação de uma “taxa especial” pelos proprietários de “prédios urbanos” de “muito elevado valor” ou “de luxo”, vulgarmente designados como “casas”.

Acresce que o recurso ao elemento sistemático não permite que se acolha a argumentação da recorrente, havendo outras normas como a constante do art. 6.º do C.I.M.I., para o qual remete o art. 67.º n.º 2 do C.I.S., que distinguem claramente entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção.

Por outro lado, não podem estes, sem mais, ser considerados com afetação habitacional, ainda que comportem essa potencialidade futura.

Finalmente, certo é que há muito vem decidindo o S.T.A. em sentido contrário ao que a F. P. defende - assim, nomeadamente, nos acórdãos proferidos a 9-4-2014 e 23-4-14 nos processos n.ºs 1870/13-30 e 272/14, a que sucederam muitos outros todos acessíveis em www.dgsi.pt.

7. Concluindo, não só não é de colher a posição que se defende no recurso interposto, como, em face da jurisprudência consolidada do S.T.A., o recurso resulta ser manifestamente de improceder.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1.

A....., SA, é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana de sob o artigo 12.122 - cfr. fls. 20 dos autos.

2.

A Caderneta Predial Urbana do prédio referido em 1., que aqui se dá por integralmente reproduzida, tem, no que ora interessa, o seguinte teor:

“(…)

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Terreno para Construção

(…)

DADOS DE AVALIAÇÃO (...)

Tipo de coeficiente de localização: Habitação

(…)

Ca [Coeficiente de afectação]: 1,00

- cfr. fls. 20 dos autos.

3.

Em 17 de Março de 2014, foi emitida liquidação de Imposto de Selo que deu origem ao documento de cobrança n.º 2014.004W0859, no valor de € 5.493,28, relativa à colecta de € 16.479,80 atinente ao prédio identificado em 1. (acto impugnado) - cfr. fls. 19 dos autos.

3 – DO DIREITO

A questão que se coloca no presente recurso é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, particularmente se ela inclui terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “*com afectação habitacional*” a que alude a referida verba.

A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de liquidação de imposto de selo emitida em 17 de março de 2014, no valor de € 5.493,28, relativa à colecta de € 16.479,80 referente a um terreno para construção, no entendimento de que mostrando-se provado que o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, a liquidação enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida *erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS*, no entendimento segundo o qual naquela norma de incidência estão abrangidos os *terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional*, como alegadamente resulta da letra da lei.

A recorrida defende a manutenção do julgado recorrido

Vejam os.

Desde já se adianta que o presente recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões que ficaram devidamente explicitadas nos acórdãos proferidos por esta Secção no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e no dia 23 de Abril de 2014, nos processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 (Sendo que nos quatro primeiros acórdãos citados o ora relator interveio como 2º Adjunto) nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados,

para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfiar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédio (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador

na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação)

Reitera-se esta jurisprudência, uma vez que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme a orientação jurisprudencial supra assinalada

Conclui-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida.

4- Decisão:

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

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo – Dulce Neto*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Execução fiscal. Crédito tributário. Processo especial.

Sumário:

- I — Os n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT são peremptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias (cfr: também o n.º 3 do artigo 85.º do CPPT), salvo nos casos expressamente previstos na lei.*
- II — A indisponibilidade dos créditos tributários, consagrada no n.º 2 do artigo 30.º da LGT («O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária»), foi reafirmada pelo n.º 3 aditado àquele artigo pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial».*
- III — O processo especial de revitalização instituído pelos artigos 17.º-A a 17.º-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a AT a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.*

Processo n.º 371/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (TAF de Viseu) datada de 16 de Fevereiro de 2015, que julgou procedente a reclamação que A....., Lda, havia deduzido contra a decisão que ordenou a penhora da fracção autónoma designada

pela letra B do prédio urbano em regime de propriedade horizontal situado na freguesia de, concelho de Viseu, inscrita no artigo 3942 da matriz urbana respectiva, na sequência da execução fiscal n.º 2720201301151746.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a consequente revogação do despacho reclamado, cumprindo indagar da sua legalidade;

b) Está em causa decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que ordenou a penhora de um bem imóvel, no caso as instalações da reclamante;

c) Segundo o douto entendimento do Tribunal *a quo*, não pode ser instaurado qualquer processo de execução e suspendendo-se os existentes, enquanto pender o plano especial de revitalização da empresa reclamante, ao abrigo do art.º 17º E, n.º 1 do CIRE;

d) Atentos à factualidade cronológica dos acontecimentos, podemos facilmente depreender que a AT agiu em conformidade com os princípios básicos da legalidade fiscal, tendo em atenção a intangibilidade dos créditos tributários e a sua prevalência sobre qualquer legislação especial.

e) A reclamante devedora requereu um plano de recuperação (PER) em 15/11/2013. De acordo com o legalmente previsto, existindo dívidas fiscais à data, no montante de €23,50, foram as mesmas reclamadas, tendo a AT, através da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, manifestado intenção em participar nas negociações do PER, de acordo com o Ofício 8950 de 28/11/2013. Não obstante esta disponibilidade, o certo é que nunca foi contactada para fazer parte das negociações, embora esta fosse uma diligência obrigatória por lei, nem da lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem da listagem oficial da homologação, consta AT como credora;

f) O PER foi homologado em 10/03/2014 e afixado por edital em 13/03/2014 (Processo n.º 3523/13.8TBVIS). A instauração do processo executivo onde ocorreu a penhora objeto de reclamação, reporta-se à data de 23/12/2013, não tendo sido realizado qualquer ato conducente à cobrança da dívida até à data de 18/07/2014, data da penhora, muito portanto, após a conclusão das negociações;

g) Tenha-se presente que as normas insertas nos artigos 17-A a 17-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais, conforme dispõe o TCA Sul, no seu douto Acórdão de 08/02/11, no Processo n.º 4497/11: *“1. Do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art.º 30, n.º 2, da L. G. Tributária, decorre a inadmissibilidade, em execuções fiscais em que esteja em causa a sua cobrança, de causas de extinção da execução não previstas nas leis tributárias, atentos ainda ao facto de que a própria concessão de moratórias se encontra vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (vide artigos 36º, n.º 3 da LGT e 85º, n.º 3 do CPPT);*

h) Mesmo admitindo-se a aplicação das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, verifica-se, ainda assim, que não foram efectuadas diligências que afectassem patrimonialmente a situação da devedora durante as negociações, como refere o art.º 17º-E, n.º 1 do CIRE, pois a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito tempo depois do terminus das negociações;

i) Assenta a posição da AT no facto de que, sendo a penhora praticada em sede executiva posterior ao desenlace das negociações do PER, não estava a elas vinculada;

j) Não foi a AT tida nem achada nas negociações do PER, embora, de acordo com o legalmente previsto, cfr. art.º 17º-I do CIRE, devesse a devedora ter notificado todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações, ficando a elas subjugados, mau grado a AT ter realizado todas as diligências ao seu alcance para participar nas mesmas negociações;

k) Como dever obrigatório da defesa da causa pública que impende sobre a AT, acautelando os seus créditos, mal andaria a Fazenda Pública se concedesse alguma exceção, que não é coberta, no nosso entendimento, por qualquer preceito legal;

l) Ao admitir-se a aplicação aos tributos fiscais das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, esclarece-se que as mesmas só se aplicam ao período em que decorreram as negociações (cfr. n.º 1 do art.º 17º-E do CIRE) para o efeito de obstar a instauração de novas ações para cobrança de dívidas, extinguindo-se imediatamente a seguir à homologação do plano especial de revitalização;

m) De facto, em face do exposto, tem que ser mantida na ordem jurídica a penhora, por terem sido observados, na íntegra, os preceitos legais;

n) Nestes termos, somos de parecer que o despacho reclamado que ordenou a penhora do bem imóvel, não padece de qualquer vício, devendo o processo executivo prosseguir os seus trâmites legais.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a decisão recorrida ser revogada, com a consequente manutenção do despacho reclamado, prosseguindo a execução os seus termos normais.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado promoveu a requisição da cópia do plano de revitalização que constitui fls. 142 – 190 dos autos de reclamação 614/14.BEVIS, pois na sua opinião, para a correcta decisão do mérito do recurso, necessário se torna a análise de tal plano de revitalização.

Por se ter entendido que a questão de direito a tratar nos presentes autos não carecia da apreciação de tal elemento documental indeferiu-se a promoção.

Vêm os autos à sessão sem vistos, atenta a sua natureza urgente.

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

A) Em 15/11/2013, deram entrada no 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu, os autos de processo especial de revitalização com o n.º 3523/13.8TBVIS, instaurados pela aqui reclamante “A....., Lda.” — *cf.* fls. 12 dos autos.

B) Em 19/11/2013, foi nomeado o administrador judicial provisório, dada publicidade ao Processo Especial de Revitalização e estipulado prazo para que os credores viessem reclamar os seus créditos — facto não controvertido.

C) Através do ofício n.º 8950, de 28/11/2013, endereçado pela Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários à reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, a Autoridade Tributária e Aduaneira manifestou disponibilidade para participar nas negociações a realizar no âmbito do processo especial de revitalização, bem como as condições de regularização dos seus créditos — *cf.* fls. 25/26 dos autos.

D) Em 23/01/2014, a Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários remeteu novo ofício dirigido à reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, no qual refere que apesar da disponibilidade manifestada para participar nas negociações, até ao momento não tinha sido contactada para o efeito, reiterando as condições de regularização dos créditos tributários. — *cf.* fls. 27/28 dos autos.

E) Por sentença de 10/03/2014, o plano de recuperação de empresa foi objeto de homologação.

F) Da referida sentença consta:

“No âmbito dos presentes autos de revitalização requeridos pela devedora “A....., Lda.” foi apresentado plano de recuperação que reúne a maioria prevista no artigo 17.º F CIRE, por remissão para o disposto no artigo 21 n.º 1, CIRE, sendo ainda certo que não se verificam as situações que poderiam determinar a não homologação do plano, nos termos dos artigos 215º e 216º, CIRE.

Assim, homologo o plano de recuperação junto aos autos e declaro encerrado o processo.

Mais determino que a presente decisão, nos termos do disposto no artigo 17ºF, n.º 6, CIRE vincula os credores que não hajam participado na negociação.

Cumpra o disposto no artigo 17ºF, n.º 7, CIRE.” - cf. fls. 13/14 dos autos.

G) O referido plano de recuperação consta de fls. 142 a 190 dos autos do processo de reclamação n.º 614/14.1BEVIS, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

H) Em 13/03/2014 foi afixado edital para publicitação da homologação do plano de recuperação e citação dos credores e outros interessados, constando do mesmo o seguinte: *“Mais ficam citados todos os credores e demais interessados de tudo o que antecede e ainda de que a citação vincula os credores, mesmo aqueles que não hajam participado nas negociações”.* — *cf.* fls. 15 dos autos.

I) Da decisão de homologação do plano de recuperação, os credores reclamantes “B....., Lda.”, “C....., S.A.” e “D....., Lda.” interpuseram recursos para o Tribunal da Relação de Coimbra, os quais foram julgados improcedentes, por acórdão de 21/10/2014 — *cf.* fls. 69/105 dos autos.

J) Posteriormente ao início do processo especial de revitalização, a reclamante entrou em incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento do IRS/Retenção na Fonte e IVA, tendo sido, a partir de dezembro de 2013 instaurados pelo Serviço de Finanças de Viseu diversos processos de execução fiscal, ascendendo o montante global em cobrança coerciva a 72.159,36 € — *cf.* fls. 34 a 38 dos autos.

K) O processo de execução fiscal n.º 2720201401151746 foi instaurado para cobrança coerciva de dívida proveniente de IVA do mês de Setembro de 2014 e juros de mora, no montante global de 11.385,98 €. — *cf.* fls. 11 e informação de fls. 38 dos autos.

L) O prazo de pagamento voluntário da dívida em causa terminou em 08/03/2014 — *cf.* fls. 11 dos autos.

M) Em 09/10/2014, a reclamante dirigiu à Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários requerimento de pagamento da dívida exequenda em prestações, a incluir no Plano Especial de Revitalização que, por despacho do Sr. Diretor de Serviços, por delegação, foi indeferido. — *cf.* fls. 39 e 42/43 dos autos.

N) Em 27/08/2014, a reclamante apresentou junto do órgão de execução fiscal pedidos de pagamento em prestações no âmbito dos processos de execução fiscal principais n.º 2720201301151746 e n.º 2720201401205986, que foram deferidos na condição de no prazo de 15 dias ser prestada garantia idónea no valor de 71.822,28 € e 10.172,63 €, respetivamente — *cf.* fls. 53/54 dos autos.

O) A Administração Tributária efetuou a penhora do imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de, concelho e distrito de Viseu sob o n.º 3942-R/C-B e descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Viseu sob o n.º 52177/2006020. — *cf.* fls. 11 e 16/18 dos autos.

P) O imóvel identificado em O) encontra-se onerado com três hipotecas voluntárias, com o valor máximo assegurado em cada uma de 232.093,75 €, 285.723,00 € e 337.802,50 €. — *cf.* fls. 16/18 dos autos.

Q) Em 03/09/2014, a reclamante recebeu a “notificação de penhora/citação pessoal” – *cfr. fls. 11 e 38/39 dos autos.*

R) A reclamante desenvolve a sua atividade comercial no imóvel penhorado.

S) A dívida exequenda no processo de execução fiscal n.º 2720201301151746 não foi reclamada no âmbito do processo a que alude a alínea A) deste probatório — *cfr. fls. 143 dos autos.*

T) Em 23/12/2013, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2720201301151746 — *cfr. fls. 144 dos autos.*

U) A reclamante foi citada para a execução com data de 02/02/2014 — *cfr. fls. 145 dos autos.*

V) Com data de 23/12/2013, foi emitida certidão de dívida n.º 2013/1029852, processo n.º 2720201301151746, no montante de € 10.848,22 – *cfr. fls. 145 dos autos.*

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que é colocada pela Fazenda Pública já não é nova e já mereceu atenção por parte deste Supremo Tribunal no âmbito do rec. n.º 0278/15, no qual foi proferido acórdão com data de 25/03/2015, que concluiu pelo provimento do recurso.

Tanto nestes autos, como naqueles que já se encontram decididos, verifica-se que as partes são as mesmas e que a questão resolvida na sentença recorrida é a mesma, sendo, no essencial, a mesma a matéria de facto relevante.

Não se vê agora razão para divergir do que anteriormente se decidiu, pelo que, face à identidade de argumentos expendidos, quer na sentença recorrida, quer nas alegações de recurso, limitar-nos-emos a seguir de perto o anteriormente decidido.

Assim, escreveu-se naquele acórdão datado de 25/03/2015:

“2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Foi instaurado no Tribunal Judicial de Viseu processo especial de revitalização (PER), previsto nos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE, relativamente à sociedade denominada “A.....”, ora Recorrente.

O processo correu termos sem que a AT participasse na negociação e foi homologado judicialmente o plano de recuperação, por sentença de 10 de Março de 2014, com afixação de edital para publicitar a decisão em 13 de Março de 2014.

Em 4 de Abril de 2014, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2720201401104551 para cobrança coerciva de dívidas de IRS de Janeiro de 2014, cujo prazo para cobrança voluntária terminou em 20 de Fevereiro de 2014.

Em 19 de Maio de 2014, a Executada pediu o pagamento da dívida exequenda em prestações, a incluir no plano de recuperação, pedido que foi indeferido.

Em 18 de Julho de 2014, o órgão da execução fiscal procedeu à penhora de um prédio urbano de que a Executada é proprietária e onde desenvolve a sua actividade comercial, acto que foi notificado à Executada por carta recebida em 3 de Setembro de 2014.

A Executada, inconformada com essa penhora, dela reclamou judicialmente, ao abrigo do disposto nos arts. 276.º e 278.º do CPPT, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu a anulação daquele acto com o fundamento de que o mesmo não podia ser ordenado. Isto porque a execução fiscal não podia prosseguir, uma vez que «a homologação do Plano de Revitalização do Executado vinculou todos os credores, incluindo a Autoridade Tributária» e a penhora e venda do imóvel, não só «compromete de forma irreversível e irreparável o processo de reestruturação do Executado, já homologado judicialmente, pois que o destituirá do espaço físico onde desenvolve a sua actividade comercial» – o que determinará a sua paralisação e a declaração de insolvência, com o consequente desemprego dos seus trabalhadores e lesão dos credores que viabilizaram a reestruturação da empresa –, como «contende inelutavelmente com a ratio legis do Processo Especial de Revitalização», pondo em causa «a própria natureza do processo e dos princípios de ordem pública que lhe presidem» e, ademais, também não permitirá à AT conseguir o pagamento dos créditos exequendos, uma vez que «o produto de uma hipotética venda do bem penhorado se destinará integralmente à satisfação do crédito do credor hipotecário»; para além disso – prosseguiu a Reclamante –, «[n]o âmbito deste processo foi já deduzido um pedido de pagamento da quantia exequenda em prestações ao abrigo do artigo 196.º do CPPT, o qual foi autorizado, pelo que se deveria sempre subordinar a presente penhora a tal plano prestacional, suspendendo-se a mesma durante o período em que o mesmo decorrer».

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgando a reclamação precedente, ordenou o levantamento da penhora. Em síntese, após referir que a questão se prende com a interpretação dos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE e de tecer diversos considerandos sobre o diploma – Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que aditou essas normas àquele Código e sobre o PER pelas mesmas instituído, entendeu que «o artigo 17.º-E, n.º 1 do CIRE consagra uma norma especial que afasta a aplicação do CPPT», designadamente o n.º 6 do art. 180.º, como resulta da melhor interpretação do n.º 1 do art. 17.º-E do CIRE, que dispõe que o despacho por que o juiz nomear o administrador judicial provisório obsta à instauração de «quaisquer acções» para a cobrança de dívidas contra o devedor. Por outro lado,

sustentou ainda a Juíza do Tribunal a quo, «a paralela cobrança de dívidas fiscais inviabilizaria na prática a boa concretização do plano de revitalização». Concluiu pela «impossibilidade de instauração de novos processos de execução fiscal, mesmo que para cobrança de créditos vencidos após o despacho de nomeação do administrador provisório», pelo que considerou a penhora ilegal.

Deixou ainda a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu consignado, no último parágrafo antes da parte decisória, que «[f]ica, assim, prejudicado o conhecimento da ilegalidade da penhora, face ao deferimento do pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações».

A Fazenda Pública discorda da sentença e dela veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, entende a Recorrente que a sentença fez errado julgamento quando considerou que a execução fiscal não podia ter sido instaurada após o despacho por que foi nomeado o administrador provisório.

Assim, concretizando a questão a apreciar e decidir que enunciámos em 1.7, diremos que importa saber se podem ser instauradas e prosseguirem os seus termos execuções fiscais contra aquele a quem, no âmbito de um PER, foi já nomeado o administrador provisório.

2.2.2 DO ERRO DE JULGAMENTO

Sustenta a Fazenda Pública, em síntese, que a sentença fez errado julgamento pois i) as normas dos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais (e, por isso e por falta de previsão legal, não podia a AT conceder moratória alguma na cobrança da dívida exequenda) e, ii) mesmo a admitir-se que são aplicáveis aquelas normas, a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito após a conclusão das negociações ocorridas no PER.

A nosso ver, adiantamo-lo desde já, tem razão.

Acompanhamos a sentença no segmento em que dá conta da evolução histórica do designado, hoje talvez algo impropriamente, direito falimentar, cujas soluções, umas vezes privilegiam a recuperação das empresas e, outras, manifestam preferência pela liquidação delas, bem como quanto aos pertinentes considerando que teceu em torno dos motivos e dos fins prosseguidos pelo PER.

No que respeita às alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que institui o PER, aditando ao CIRE os arts. 17.º-A a 17.º-I –, a opção foi claramente no sentido de privilegiar e fomentar a recuperação, como decorre dos trechos da Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39/XII (Disponível em http://www.dgppj.mj.pt/sections/noticias/codigo-da-insolvencia-e/downloadFile/file/PPL_39_XII_6Alteracao_CIRE.pdf), que esteve na sua origem e que a Juíza do Tribunal a quo oportunamente transcreveu na sentença recorrida.

Mas, a nosso ver, as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, no CIRE, prosseguindo como principal objectivo o de «reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação» (Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos.), não permitem concluir que o legislador tenha querido ou admitido restrição alguma ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ou sequer que a sua cobrança pudesse sofrer restrições outras para além das consagradas na legislação aplicável, maxime na Lei Geral Tributária (LGT), que, não constituindo lei de valor reforçado, assume a natureza de lei que fixa os princípios e fundamentos do sistema tributário (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita*, 4.ª edição, anotações 1 e 3 ao art. 2.º, págs. 64 a 66: «A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica», visando «como regra, regular exhaustivamente as matérias de que trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada»; consequentemente, «o art. 2.º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a Lei Geral Tributária às restantes leis ordinárias»), e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nesse sentido, da transcrição feita na sentença da referida exposição de motivos permitimo-nos salientar a seguinte passagem, respeitante ao PER: «[...] Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários» (sublinhado nosso).

Aponta também nesse sentido o terceiro parágrafo da mesma exposição de motivos, que a sentença não transcreveu, mas que se nos afigura também relevar para o correcto enquadramento da questão a dirimir; por isso, transcrevemo-lo agora: «As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação,

desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social» (sublinhado nosso).

Afigura-se-nos, pois, que, como resulta da referida exposição de motivos, o legislador não quis de modo algum que o propósito assumido de promover a recuperação dos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, em ordem a possibilitar a manutenção do devedor no giro comercial, o tenha determinado a alijar a natureza indisponível dos créditos tributários.

A indisponibilidade dos créditos tributários está expressamente prevista no n.º 2 do art. 30.º da LGT, que dispõe: «O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária» (Aplicando este princípio, vide o recente acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 816/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1891 a 1895, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3?OpenDocument>).

Neste acórdão acolheu-se a tese de que «a lei fiscal determina a indisponibilidade do crédito tributário, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributárias, prevalecendo esta disposição sobre qualquer legislação especial – artigo 30.º/2 e 3 da LGT, na redacção dada pelo art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro», motivo por que «[...] a indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência directa dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributárias, os quais encontram guarida nos artigos 266.º, 13.º, 103.º e 104.º, todos da CRP».

A indisponibilidade dos créditos tributários – que significa que AT não pode discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos – decorre, em última análise, do princípio da legalidade tributária (O princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) – «Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei [...]» – impõe aos órgãos da AT que actuem no sentido da obtenção das prestações devidas nos termos da lei fiscal, certificando-se que os cidadãos cumprem a obrigação decorrente, desde logo, do n.º 3 do art. 103.º, n.º 3, da CRP, de pagar os impostos que «tenham sido criados nos termos da lei e cuja liquidação e cobrança» se façam nas formas «prescritas pela lei»), que impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal [cfr. arts. 103.º, n.º 3, e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 3.º, n.º 1 («Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos»), do Código do Procedimento Administrativo (Referimo-nos, aqui como adiante, ao CPA na versão do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.) (CPA)], e do princípio da igualdade [cfr. arts. 13.º e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 5.º, n.º 1 («Nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum administrado em razão de ascendência sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social»), do CPA], que lhe impõe a obrigação de prosseguir o objectivo de tratar igual e uniformemente todos os contribuintes, maxime na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias deles. Ambos os princípios estão também consagrados no art. 55.º da LGT, que enumera os princípios a observar pela AT na sua actividade («A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários»).

Por outro lado, o art. 36.º da LGT, no seu n.º 2, é inequívoco: «Os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes» (Como dizem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., anotação 8 ao art. 36.º, pág. 297, «nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento, etc.» pois «[a] isto se opõe o princípio da legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa»); concretizando, no campo das moratórias, o princípio do citado n.º 2, o n.º 3 do mesmo artigo afirma: «A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei». Em sintonia com o n.º 3 do art. 36.º da LGT, o art. 85.º, n.º 3, do CPPT («A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária»), prevê que possam ser responsabilizados subsidiariamente os que, dolosamente, concederem moratórias fora dos casos previstos na lei.

Tendo presente o que vimos de dizer, podemos avançar no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário e a impossibilidade de a AT conceder moratórias não previstas na lei (Uma eventual

excepção a esse princípio sempre exigiria uma inequívoca manifestação de vontade nesse sentido, concretizada em lei formal da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito, sob pena de violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária.) não foram de modo algum postas em causa pelo CIRE (Para maior desenvolvimento sobre a temática da relação entre os créditos tributários e os processos previstos no CIRE, vide - SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012, disponível em

<http://hdl.handle.net/1822/21395> e - SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS,

Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência, disponível em <http://hdl.handle.net/10316/24784>, em cuja doutrina nos apoiámos na elaboração do presente acórdão.), mesmo após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (que veio dar prevalência à recuperação do devedor). Os princípios que enformam o nosso sistema tributário não permitem a extinção, a redução ou a moratória (Há numerosa jurisprudência no sentido da impossibilidade de suspender a execução fiscal fora das situações previstas na lei. Entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 322/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 974 a 984, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c667b67e42a12df802579f000568b29?OpenDocument>;

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1377/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32230.pdf>), págs. 3654 a 3663, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/889a633df5ace4c980257bf9004709d9?OpenDocument>.) dos créditos fiscais a não ser nos casos previstos expressa e inequívocamente na lei. Assim, a alteração do conteúdo da obrigação fiscal nunca poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, previsto no art. 8.º da LGT e no art. 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico tributária têm de estar tipificados na lei (RUI DUARTE MORAIS, *ob. cit.*, 2.ª ed., p. 220, «Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais». A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista).

É certo que alguma jurisprudência dos tribunais comuns assim o não entendeu, pelo menos até determinado momento (É exemplo paradigmático dessa jurisprudência o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 4 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bff8cf2426fedad6802575d6002e6e8a?OpenDocument>.)

Independentemente de saber se essa jurisprudência fez ou não a melhor interpretação das normas legais em confronto – e afigura-se-nos que não –, a mesma deixou, de todo, de ser sustentável após o art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), ter aditado ao art. 30.º da LGT um n.º 3, que, reafirmando o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial». Ademais, o art. 125.º da mesma Lei estabeleceu que «[o] disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos».

Na sequência desse aditamento à lei (É discutível se se trata de uma verdadeira alteração legislativa ou se, pelo contrário, o n.º 3 do art. 30.º da LGT não será uma norma com carácter interpretativo e, como tal, sujeita ao regime do art. 13.º do Código Civil, como sustentam SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, *ob. cit.*, que referem que «a solução nele vertida defluía já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal»), a jurisprudência dos tribunais comuns acabou por inflectir o rumo (Cfr., por mais antigo, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstjf.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/41a380a845ca0e7380257b900033ee4f?OpenDocument>.)

A sentença recorrida, que aderiu à referida jurisprudência dos tribunais comuns na sua primitiva versão, não pode manter-se.

Pese embora o disposto no art. 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos do disposto nos arts. 196.º e 199.º, do CPPT, e do art. 52.º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele.

Note-se, finalmente, que isto não significa que o Estado se ponha à margem do escopo de recuperação do devedor (Apesar de admitirmos que, de lege ferenda, pudesse optar-se por uma solução mais maleável, em que o legislador – numa ponderação entre os interesses públicos na cobrança dos impostos, por um lado, e na revitalização e continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem, por outro – admitisse perdoar ou reduzir, em alguma medida, os créditos do Estado por tributos.), ou que, com a intransigência na cobrança das dívidas tributárias (e parafraseando a sentença recorrida) inviabilize na prática a boa concretização do plano de revitalização.

Na verdade, o CPPT prevê o alargamento do número de prestações mensais até 5 anos quando for notória a dificuldade financeira e sejam previsíveis consequências económicas para os devedores, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta (UC) no momento da autorização, desde que nenhuma delas seja inferior a 10 UC (n.º 6 do art. 196.º, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); o número de prestações pode mesmo ser alargado até ao dobro (10 anos), se, no âmbito do processo de recuperação económica se demonstrar a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável (n.º 7 do mesmo art. 196.º do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril).

Tudo visto, concluímos que a sentença, pese embora tenha seguido corrente jurisprudencial que, em dado momento, vingou no Supremo Tribunal de Justiça, não fez a melhor interpretação e aplicação das normas e princípios legais aplicáveis.

Pelo que ficou dito, revogaremos a sentença recorrida e, porque a mesma considerou prejudicado «o conhecimento da ilegalidade da penhora face ao deferimento do pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações» – segmento que não foi incluído no objecto do recurso –, ordenaremos que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para conhecimento dessa questão, tanto mais que, se bem interpretamos a sentença, o referido pedido de pagamento em prestações não foi deferido [cfr. alínea M) dos factos provados], o que nos suscita algumas dúvidas, que só aquele tribunal da 1.ª instância, que tem competência em matéria de facto (A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT.), poderá dirimir.”

Com esta mesma argumentação, também agora se conclui pela procedência do recurso.

Face ao exposto, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em: -conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida; -julgar improcedente a reclamação quanto ao fundamento conhecido pela sentença; e -ordenar que os autos regressem à 1.ª instância para apreciação do fundamento que a sentença considerou prejudicado.

Custas pela Recorrida, mas apenas em 1.ª instância.

D.n.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — Aragão Seia (relator) — Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Reclamação. Modo de subida. Falta de Citação.

Sumário:

I — A falta de citação é um dos mais graves vícios que pode ocorrer num processo executivo

II — Invocada a falta de citação, assegurar ao executado uma tutela judicial efectiva não pode deixar de assentar no conhecimento imediato da reclamação por o seu conhecimento depois da venda não evitar os prejuízos que aquela pode causar, sendo certo que a reparação deles, após a venda será, sempre insuficiente, tanto mais que se não evidência que a paragem do processo de execução para apreciação de tal reclamação cause à Administração Tributária prejuízos significativos.

Processo n.º 381/15-30.

Recorrente: A.

Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., reclamante veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal n.º 381/15.1BESNT, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Vem o presente recurso interposto contra a Sentença de 27 de Janeiro de 2015, proferida no âmbito do processo de Reclamação de Actos do Órgão de Execução Fiscal que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra sob o n.º 381/15.1BESNT;

2. Na referida Sentença, o Exmo. Senhor Juiz entendeu não estarem reunidos os pressupostos legais para o Tribunal conhecer de imediato sobre o mérito do pedido;

3. Contrariamente ao decidido na Sentença recorrida, o conhecimento sobre o mérito da Reclamação de Actos do Órgão de Execução Fiscal, em apreço, a final - após a penhora e venda -, é manifestamente inútil, e nessa medida, viola o direito de acesso à justiça e à tutela jurisdicional efectiva, nos termos previstos no artigo 20.º da CRP;

4. Com efeito, sendo a citação o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução e que, só após aquele acto, o executado pode, e fica, verdadeiramente, apto para exercer todos os direitos que legalmente lhe assistem, nomeadamente, contestar a exigibilidade da dívida exequenda, requerer o pagamento em prestações da dívida exequenda ou, ainda, a dação em cumprimento, é, assim, por demais evidente, que o conhecimento a final (diferido) do mérito da Reclamação de Actos do Órgão de Execução Fiscal, objecto do presente recurso, após a “(...) penhora e a venda (...)” é totalmente inútil, na medida em que o RECORRENTE fica - como ficou -, total e irremediavelmente, impedido de exercer qualquer um dos legítimos direitos que lhe assiste, nos termos da lei, na sequência da citação, designadamente os supra referidos;

5. Ora, não tendo sido o RECORRENTE citado no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3611201001009052, é manifesto, que ao mesmo nunca foi dada oportunidade para se defender contra a exigibilidade do montante em dívida, ou mesmo, para proceder ao pagamento da dívida exequenda, caso, assim, o pretendesse;

6. Aliás, é contra essa impossibilidade de defesa que se insurgiu o RECORRENTE, no âmbito da Reclamação de Actos do Órgão de Execução Fiscal em apreço;

7. Todavia, a proceder o entendimento constante da Sentença recorrida, no sentido de que só se deverá conhecer do mérito da Reclamação, depois de realizadas a penhora e a venda, o que não se admite e apenas por dever de patrocínio se projecta, o exercício dos legítimos direitos de defesa do executado, ora RECORRENTE, estarão irremediavelmente comprometidos;

8. Efectivamente, caso a falta de citação venha a ser reconhecida - como se antevê -, apenas, após a penhora e a venda, como entendeu o Tribunal a quo, o RECORRENTE nunca poderá contestar a exigibilidade da dívida exequenda, mediante a apresentação de oposição uma vez que esta só poderá ser apresentada até à venda de bens;

9. Igualmente, não poderá requerer o pagamento da dívida exequenda em prestações, se fosse essa a sua intenção, para obstar à realização de quaisquer diligências de execução, uma vez que após a venda a, alegada, dívida exequenda desaparece da ordem jurídica e o processo de execução fiscal é extinto por pagamento;

10. Deste modo, é manifesta a inutilidade da decisão sobre o mérito da Reclamação de Actos do Órgão de Execução, em apreço, após a penhora e a venda;

11. Hoje é pacífico que o n.º 3 do artigo 278.º, do CPPT, não é taxativo no que concerne à possibilidade de subida imediata de reclamação, sendo ainda de admitir a subida de “(...) quaisquer outras de relevância semelhante em termos de garantia do direito à tutela judicial efectiva previsto na Constituição — art. 268.º, n.º 4” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo — 2ª Secção, de 22 de Setembro de 2004, Processo n.º 897/04);

12. A referida norma aplica-se a todas as situações cuja retenção e apreciação a final, tornaria irreparável e irreversível a efectivação dos direitos e interesses do executado, ora RECORRENTE;

13. O que sucede no caso sub judice, nos termos supra descritos;

14. É manifesto que, a retenção da Reclamação de Actos do Órgão de Execução no caso sub judice, em que é evidente que com a subida diferida, a reclamação perderia todo o efeito útil, reconduz-se a uma impossibilidade prática de impugnação de actos lesivos praticados pela Administração, o que é materialmente inconstitucional, por violação do preceituado no artigo 20.º, n.º 1, da CRP;

15. Acresce que, no caso sub judice, a impossibilidade do exercício dos direitos de defesa, não constitui um inconveniente/prejuízo inerente ao processo de execução, pelo que o mesmo não pode ser imposto ao Recorrente;

16. Nem sequer tal, é admissível nos termos da lei:

17. Deste modo, é evidente o prejuízo na esfera jurídica do RECORRENTE e a manifesta inutilidade da apreciação da Reclamação de Actos do Órgão de Execução, objecto do presente recurso a final, após a penhora e a venda;

18. Assim, deverá, pois, a Sentença proferida pelo Tribunal a quo, ser revogada, conhecendo-se de imediato sobre o mérito da Reclamação de Actos do Órgão de Execução, objecto do presente recurso.

Requeru que seja dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada, por erro de julgamento, a sentença recorrida, com as necessárias consequências legais, designadamente o reconhecimento imediato do mérito da reclamação de actos do órgão de execução.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido de que a sentença recorrida não fez a mais adequada interpretação e aplicação do artigo 278º do CPPT, motivo pelo qual deve ser revogada, determinando-se o recebimento da reclamação e o prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

A decisão recorrida não enunciou concretamente quaisquer factos que tivesse considerado provados tendo, porém, proferido despacho liminar em presença da petição da reclamação e tendo em conta, como dessa decisão resulta *que*:

«A....., vem, nos termos do disposto no artigo 276.º do CPPT, no âmbito do processo de execução fiscal n.º3611201001009052, reclamar do despacho de 28.11.2014, proferido pela Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3, pelo qual, foi indeferido o pedido de reconhecimento da inexistência e nulidade da citação.

Para o efeito, alega, em síntese, a inexistência/nulidade da citação.

Termina pedindo, com a subida imediata da reclamação, a anulação do acto reclamado.»

Questão objecto de recurso:

1- Momento de subida ao Tribunal Administrativo e Fiscal da reclamação apresentada ao abrigo do disposto no artº 276 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

1- Momento de subida da reclamação

A decisão recorrida limitou-se a efectuar uma interpretação do disposto no artº 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário definindo, no caso concreto, que a situação não impunha, nos termos da lei, a apreciação imediata da reclamação que deveria aguardar a subida após a penhora e venda.

Socorrendo-se de vários apontamentos jurisprudenciais, que enunciou, refere que:

a) A subida da reclamação após a penhora não a torna totalmente inútil, pelo contrário, pois, se deferida a reclamação, o acto processual em causa - a instauração da execução -, será anulado, ficando esta sem efeito.

b) Com os prejuízos inerentes mas, que se não afiguram irreparáveis.

c) A eventual ilegalidade da instauração da execução fiscal não leva, à necessária e automática subida imediata da reclamação respectiva.

d) A citação só por si não provoca à executada prejuízos necessariamente irreparáveis ou como a subida diferida numa reclamação daquela fará com que esta perca toda a sua utilidade.

e) Estando em causa o conceito de “prejuízo irreparável”, o Reclamante não integra o pedido de subida imediata da reclamação com factos que o consubstanciem, vindo meramente alegada, de forma genérica, tal lesão.

O recorrente invocou, não prejuízos que lhe possam ser causados pela citação no processo de execução fiscal, mas a verificação de prejuízos irreparáveis que a falta de citação para a execução, que entende ter ocorrido, lhe causará se a reclamação apenas vier a ser conhecida.

O artº 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário não poderá deixar de ser objecto de uma interpretação conforme à Constituição da República Portuguesa, norma primária de legislação, o que impede que o intérprete possa adoptar uma solução a que seja conduzido e que contida, em abstracto, no texto da lei, resulte, no caso concreto num postergar, irremediável dos princípios constitucionalmente plasmados.

Invocamos, na presente situação o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva que deverá conformar a interpretação do artº 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário, e, por adequado, os ensinamentos referidos pelo Magistrado do Ministério Público no seu parecer do Sr. Conselheiro, Jorge Lopes de Sousa (em anotação ao artigo 278º do CPPT, in Código de Procedimento e Processo Tributário, vol. IV, pag. 305) *«Apesar do carácter taxativo que a redacção deste n.º3 do art.278º dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, não poderá, sob pena de inconstitucionalidade*

material, restringir-se aos casos indicados esse regime de subida aos casos indicados. Com efeito, a CRP garante o direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo (art. 268.º, n.º4) em que se engloba o tributário. O alcance da tutela judicial efectiva não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os prejuízos, sempre que possível, como decorre da previsão naquele n.º4 do art. 268.º do direito à adopção de medidas cautelares adequadas. (...) Deve apreciar-se não se há prejuízo imediato por a reclamação não subir imediatamente, mas sim se tal prejuízo virá a existir se a subida só ocorrer depois da penhora ou depois da venda (...).

A falta de citação é um dos mais graves vícios que pode ocorrer num processo executivo, concebido por lei como um processo leal e transparente que antecede todos os trâmites processuais que afectarão o património do executado de uma revelação integral quer do respectivo conteúdo quer dos meios de defesa de que pode contra eles lançar mão o executado.

Sendo certo que a venda de um bem pode obter alguma reparação pela devolução ao executado do valor obtido por essa venda, caso venha a constatar-se que não deveria ter lugar, não só não é uma reparação suficiente como não converte o prejuízo que causa, ou pode causar, num mero incómodo que o executado há-de suportar por inerente ao próprio processo de execução fiscal, mesmo que só seja tido em conta o valor económico desse bem.

Na situação presente, assegurar ao executado uma tutela judicial efectiva não pode deixar de assentar no conhecimento imediato da reclamação por o seu conhecimento depois da venda não evitar os prejuízos que aquela pode causar, sendo certo que a reparação deles, após a venda será, sempre insuficiente, tanto mais que se não evidência que a paragem do processo de execução para apreciação de tal reclamação cause à Administração Tributária prejuízos significativos.

Fez, deste modo, a decisão recorrida uma incorrecta interpretação do artº 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário pelo que se mostra ferida de erro de julgamento a determinar a sua revogação com a conseqüente necessidade de apreciação imediata do objecto da reclamação que lhe foi apresentada.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida que deve ser substituída por outra que seja de admissão e prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas, dada a ausência de contra-alegações.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Responsável Subsidiário. Audiência Prévia. Fundamentação do Despacho de Reversão. Gerência de Facto. Absolvição da Instância.

Sumário:

- I — Sendo controvertido o exercício de facto da gerência pelo potencial responsável subsidiário, a inquirição das testemunhas por ele requerida no exercício do seu direito de audiência prévia constitui «diligência complementar conveniente» de instrução do procedimento (artigo 104.º do CPA, subsidiariamente aplicável ao procedimento tributário), que, não tendo sido realizada sem que para tal a Administração Tributária apresente justificação, gera a anulabilidade do despacho de reversão que foi proferido.*
- II — No caso de a oposição ser julgada procedente com fundamento na falta de fundamentação do despacho de reversão, a decisão a proferir pelo tribunal deverá ser de anulação daquele acto e conseqüente absolvição do oponente da instância executiva por falta de legitimidade processual e não a extinção da execução quanto ao oponente (pois não foi feito qualquer juízo quanto ao mérito da matéria controvertida), de modo a não obviar à possibilidade do órgão de execução fiscal proferir um novo acto de reversão, expurgado do vício que determinou a anulação do anterior acto, possibilidade que lhe assiste em virtude do motivo determinante da anulação ser de carácter formal.*

Processo n.º 511/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 27 de Janeiro de 2014, que julgou *totalmente improcedente* a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 1805201009000593, originariamente instaurada contra a sociedade “B....., Lda.” e contra si revertida, para cobrança coerciva da quantia de €12.271,34, referente a IRS dos exercícios de 2003, 2004 e 2006.

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

Quanto à violação do direito de audição no procedimento para reversão

1. *No exercício de tal direito, o recorrente requereu a inquirição de três testemunhas, que arrolou (cfr. facto E) dos provados).*

2. *O Serviço de Finanças não procedeu à inquirição de nenhuma das testemunhas arroladas.*

3. *Embora dando por integralmente reproduzido o requerimento do recorrente de 3/5/2010, a decisão recorrida ignorou o seu verdadeiro conteúdo e as questões nele suscitadas, fazendo de conta que o mesmo se esgotava numa obstinada recusa em juntar tais declarações testemunhais escritas e ignorando ainda que sobre esse mesmo requerimento não foi proferido qualquer despacho pelo serviço de finanças que permitisse desde logo o exercício do direito de reclamação previsto no artigo 276.º do CPPT.*

4. *A não realização das diligências de prova requeridas constitui preterição de formalidade essencial.*

5. *Tal omissão constitui vício do procedimento tributário, por violação do disposto nos artigos 23.º n.º 4, 60.º, n.º 1 e 58.º da LGT e 101.º, n.º 3 e 104.º do CPA que o torna nulo ou, ao menos, anulável, exprimindo a violação do próprio direito de audiência prévia do recorrente e gerador de nulidade insuprível de tal acto (cfr. art. 133.º, n.º 1 do CPA) ou ao menos fundante da sua anulação (cfr. artigo 135.º do CPA).*

6. *A decisão recorrida fez pois uma errada interpretação dos artigos 23.º n.º 4, 60.º, n.º 1 e 58.º da LGT, que violou, devendo por isso ser revogada e substituída por outra que face à insanável invalidade decorrente da violação do direito de participação declare nulo ou anulado o despacho de reversão, procedente a oposição deduzida e extinta a execução revertida contra o aqui recorrente.*

Quanto à falta de fundamentação

7. *A reversão, sendo um acto administrativo tributário, deve conter a sua fundamentação.*

8. *O procedimento de reversão teve por único fundamento o disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, conforme resulta do exposto teor da notificação para o seu exercício, efectuada pelo respectivo Serviço de Finanças, onde era comunicado o projecto de reversão.*

9. *A insuficiência de fundamentação é equiparada à falta de fundamentação, tendo as mesmas consequências: anulação do acto (cfr. arts. 125.º, n.º 2 e 135.º do CPA).*

10. *A decisão recorrida foi proferida sobre situação em tudo idêntica objectos dos processos n.ºs 2706/10.9BEPRT e 2708/10.3BEPRT da unidade Orgânica 3 do TAF do Porto que, contudo, decidiram em sentido diverso.*

11. *A decisão recorrida violou, pois, o disposto nos artigos 23.º, n.º 4 e 77.º, n.º 1 da LGT e 268.º, n.º 3 da CRP, devendo ser revogada e substituída por outra que, em observância do disposto nos artigos 125.º, n.º 2 e 135.º do CPA anule o despacho de reversão e, em consequência, julgue procedente a oposição deduzida e extinta a execução revertida contra o aqui recorrente.*

JUSTIÇA

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 325 a 327 dos autos, concluindo que: “Na procedência agora do recurso, é de anular o despacho de reversão e deferir o demais requerido pelo recorrente”.

As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar improcedente a oposição deduzida, considerando não ter ocorrido violação do “direito de audição” prévia ao despacho de reversão e estar suficientemente fundamentado o despacho de reversão.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A. O processo de execução fiscal n.º 1805201009000593 foi instaurado pelo Serviço de Finanças da Maia 1 contra a sociedade “B....., Lda.” para cobrança coerciva da quantia de €12.271,34 (doze mil e duzentos e setenta e um euros e trinta e quatro cêntimos) referente a IRS dos exercícios de 2003, 2004 e 2006;

B. A 02 de Setembro de 2009, a sociedade referida em A), foi declarada insolvente no processo 503/09.ITYVNG que correu termos no Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia, 1.º Juízo – cfr. fls. 58;

C. O Oponente consta da certidão permanente da sociedade referida em A) como gerente – cfr. fls. 59 a 61;

D. A 23 de Março de 2010 foi proferido despacho para audição do Oponente, o qual foi notificado ao Oponente pelo ofício 5376 de 25 de Março de 2010 – cfr. fls. 72 a 75.

E. A 08 de Abril de 2010, o oponente exerceu o seu direito de audição, o qual se considera aqui integralmente reproduzido e no qual apresentou prova testemunhal – cfr. fls. 76 a 78.

F. Pelo ofício 6373 de 19 de Abril de 2010, cujo teor se considera aqui integralmente reproduzido, foi o Oponente notificado para querendo juntar declarações escritas das testemunhas referidas no requerimento constante de E) – cfr. fls. 80;

G. A 03 de Maio de 2010, o Oponente deu entrada no Serviço de Finanças da Maia 1, de requerimento, o qual se considera aqui integralmente reproduzido, no qual reitera o pedido de realização de inquirição de testemunhas – cfr. fls. 82 a 84;

H. A 14 de Março de 2005, foi elaborada Acta Deliberativa Avulsa da Assembleia Geral Extraordinária, a qual se considera aqui integralmente reproduzida e através da qual o Oponente passou a ser o único gerente – cfr. fls. 87;

I. A 08 de Junho de 2010 foi proferido despacho de reversão, o qual se considera aqui integralmente reproduzido, assim como as informações que lhe antecedem cfr. fls. 70 e 95;

J. O Oponente foi citado pessoalmente a 26 de Julho de 2010 – cfr. fls. 104;

K. Datado de 28 de Novembro de 2006 a deverão (sic) original requereu o pagamento de dívidas fiscais em prestações, tendo o oponente apostado a sua assinatura – cfr. fls. 62 a 65.

L. D....., no exercício de direito de audição, declarou que “toda a gerência da empresa esteve sempre a cargo do sócio A.....” e em depoimento por escrito declarou “a empresa laborava apenas com o gerente A....., sendo este que celebrava os negócios, efectuava pagamentos, facturas, recebia pagamentos e geria as contas bancárias, bem como era só ele que lidava com as instituições bancárias e serviços de finanças e segurança social” – cfr. fls. 89 e 94;

M. Os presentes autos deram entrada a 25 de Agosto de 2010.

6 – Apreciando.6.1 Da alegada violação do direito de audição prévia ao despacho de reversão

A sentença recorrida, a fls. 168 a 181 dos autos, julgou *totalmente improcedente* a oposição deduzida pelo ora recorrente à execução fiscal originariamente instaurada contra a sociedade “B....., Lda.” para cobrança coerciva da quantia de €12.271,34 e contra si revertida, no entendimento de que, contrariamente ao alegado pelo oponente, não teria havido violação do direito de audição prévia à reversão nem falta de fundamentação do despacho de reversão.

No que respeita à julgada não violação do direito de audição, entendeu o tribunal “a quo” (cfr. sentença recorrida, fls. 176 a 178 dos autos) que o Oponente foi notificado para exercer o seu direito de audição prévio, o qual foi exercido e no qual requereu a inquirição de testemunhas, ao qual o Serviço de Finanças anuiu, ao proceder à notificação do Oponente para, querendo, juntar declarações escritas dessas mesmas testemunhas. Assim sendo, não se pode concluir que se verificou violação do direito de audição pois ele foi exercido e se o Oponente não procedeu à entrega de declarações escritas no prazo de 10 dias, nada mais estava obrigado o Serviço de Finanças a fazer para promover o exercício do direito de audição do Oponente (cfr. fls. 178 dos autos).

Discorda do decidido o recorrente, alegando que requereu a inquirição de três testemunhas, que arrolou, que o Serviço de Finanças não procedeu à inquirição de nenhuma das testemunhas arroladas e que embora dando por integralmente reproduzido o requerimento do recorrente de 3/5/2010, a decisão recorrida ignorou o seu verdadeiro conteúdo e as questões nele suscitadas, fazendo de conta que o mesmo se esgotava numa obstinada recusa em juntar tais declarações testemunhais escritas e ignorando ainda que sobre esse mesmo requerimento não foi proferido qualquer despacho pelo serviço de finanças que permitisse desde logo o exercício do direito de reclamação previsto no artigo 276.º do CPPT. Que a não realização das diligências de prova requeridas constitui preterição de formalidade essencial e que tal omissão constitui vício do procedimento tributário, por violação do disposto nos artigos 23.º n.º 4, 60.º, n.º 1 e 58.º da LGT e 101.º, n.º 3 e 104.º do CPA que o torna nulo ou, ao menos, anulável, exprimindo a violação do próprio direito de audiência prévia do recorrente e gerador de nulidade insuprível de tal acto (cfr. art. 133.º, n.º 1 do CPA) ou ao menos fundante da sua anulação (cfr. artigo 135.º do CPA), concluindo que a decisão recorrida fez (...) uma errada interpretação dos

artigos 23.º n.º 4, 60.º, n.º 1 e 58.º da LGT, que violou, devendo por isso ser revogada e substituída por outra que face à insanável invalidade decorrente da violação do direito de participação declare nulo ou anulado o despacho de reversão, procedente a oposição deduzida e extinta a execução revertida contra o aqui recorrente (cfr. conclusões 1. a 6. das suas alegações de recurso).

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, no seu parecer junto aos autos e notificado às partes, pronunciou-se no sentido do provimento do recurso, porquanto tendo o recorrente invocado a falta de exercício da gerência de facto para o que arrolou testemunhas, relativamente ao que solicitou ao O.E.F. que procedesse à sua inquirição e sendo de concluir, em face do n.º 3 do artigo 101.º do CPA subsidiariamente aplicável, ser tal pedido legítimo e não tendo sido as mesmas ouvidas pelo órgão de execução fiscal, o qual proferiu despacho de reversão, fundado em informações prestadas, em que constavam, nomeadamente, as posições em contrário dos outros gerentes (...), é de entender que a realização da requerida inquirição se insere no conceito indeterminado de “diligências complementares convenientes”, tal como previsto ainda no art. 104.º do CPA, disposição que resulta também subsidiariamente aplicável, sendo que, tal conveniência, resulta manifesta, atenta a dita divergência e a possibilidade de através da dita inquirição de testemunhas se proceder ao esclarecimento da matéria em causa (cfr. parecer, a fls. 327 dos autos).

Vejamos.

Resulta da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que o exercício de facto das funções de administrador ou gerente constitui pressuposto da responsabilidade tributária destes, hoje prevista no artigo 24.º da Lei Geral Tributária (LGT). Como resulta directa e inequivocamente da lei que há lugar à audiência prévia do visado antes da reversão (artigo 23.º, n.º 4 da LGT) e bem assim que os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão (artigo 60.º, n.º 7 da LGT).

No caso dos autos, o ora recorrente, no exercício do seu direito de audiência prévia à reversão, alegou que *Nos períodos a que respeitam os tributos, o requerente não exercia, de facto, o cargo de gerente da executada, que Tais funções competiram primeiro ao sócio C..... e após a demissão deste, a D..... e que Não sendo ele quem de fato exercia a gerência em tais períodos, não pode contra ele ser revertida a execução, por não poder ser qualificado como responsável subsidiário, requerendo ainda a inquirição como testemunhas, a ouvir sobre a matéria de facto alegada, dele próprio, A....., bem como de D..... e C.....* (cfr. fls. 78, frente e verso, dos autos).

A gerência de facto do oponente na sociedade originariamente devedora era, pois, questão controvertida, e que devia ter sido esclarecida previamente à reversão, pois que caso se pudesse ter apurado que, de facto, o ora recorrente (ou outro dos gerentes) não exercera funções na sociedade no período a que respeitam as dívidas, a reversão contra este(s) não devia ter tido lugar, por falta de pressuposto legal.

Daí que, como bem aponta o Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto no seu parecer junto aos autos, o requerimento do ora recorrente de inquirição de testemunhas constituía, “diligência complementar conveniente” para apurar da veracidade do alegado, não sendo substituível, sem prejuízo, pelos esclarecimentos prestados pelos outros gerentes no exercício do respectivo direito de audiência prévia, em que estão na posição de defesa dos seus próprios interesses, ou pela junção pelo ora recorrente dos depoimentos escritos das testemunhas cuja inquirição requereu, pois que tal junção estaria sempre dependente da boa vontade dos demais gerentes em prestá-los.

Foi, assim, preterida, sem justificação plausível, diligência complementar de instrução requerida pelo interessado, conveniente para o esclarecimento do exercício de facto da gerência na observância do princípio do contraditório (artigo 45.º da LGT), o que consubstancia violação do direito de audiência prévia à reversão ou, pelo menos, impondo a lei (artigo 60.º, n.º 7 da LGT) que os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes sejam tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão – dever que não foi observado, desde logo porque as testemunhas não foram inquiridas -, inquina o despacho de reversão de vício de forma, por deficiente fundamentação, determinante da sua anulação (assim, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: anotado e comentado*, 6.ª edição, 2011, p. 437 - nota 18 ao art. 45.º do CPPT e DIOGO LEITE DE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada*, 4.ª ed., 2012, pp. 513/514 – notas 13 e 14 ao art. 60.º da LGT).

Pelo exposto, haverá que, no provimento do recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a oposição, porquanto anulado o despacho de reversão por preterição de formalidade essencial ou por falta de fundamentação, fica, ao menos por ora, sem título, a execução movida contra o ora recorrente.

Verifica-se, pois, excepção dilatória de ilegitimidade passiva do executado quanto à pretensão executiva, determinante da absolvição da instância executiva relativamente ao oponente, *absolvição da instância que (contrariamente à extinção da execução fiscal, que constitui uma verdadeira absolvição da pretensão executiva) não impede o órgão da execução fiscal de proferir novo despacho de reversão em que (...) sane o vício que determinou a anulação* – cfr. o Acórdão deste STA de 10 de Outubro de 2012, rec. n.º 0726/12.

Prejudicado fica o conhecimento dos demais vícios de falta de fundamentação do despacho de reversão.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, anulando o despacho de reversão, julgar procedente a oposição, absolvendo o oponente da instância executiva.

Custas pela recorrida, apenas em 1.ª instância, pois não contra-alegou neste STA.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Fundamentação do acto tributário. Insuficiência de fundamentação. 2ª Avaliação.

Sumário:

Manter o valor fixado na 1ª avaliação, acrescido apenas da referência que tal é feito depois da visita ao local não constitui fundamentação do acto.

Processo n.º 565/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A..... e Outra.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Central Administrativo Sul

28 de Novembro de 2013

Negou provimento ao recurso e confirmou a decisão recorrida.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso do acórdão supra mencionado, proferido no âmbito do processo de impugnação n.º 02887/09, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. A Recorrente não pode concordar com o Douo Acórdão, que decidiu NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO E CONFIRMAR A DECISÃO RECORRIDA que, em consequência, se mantém na ordem jurídica.

2. O Acórdão recorrido fez, salvo o devido respeito, incorrecto julgamento, quando considerou que: «...a fundamentação do acto de 2ª. avaliação objecto dos presentes autos é manifestamente insuficiente em termos substantivos e conforme mencionado supra, assim violando o disposto no artº.268, nº.3, da C.R. Portuguesa, no artº.77, da L.G. Tributária, e no artº.125, do C.P. Administrativo.»

3. O termo de avaliação do lote de terreno (cfr. n.º7 da Matéria de facto provada) afirma que a comissão, por maioria, “deliberou manter o valor fixado na 1ª avaliação”, contudo, isso não implica que a decisão da 2ª avaliação não esteja suficientemente fundamentada.

4. Cumpre apurar se, efectivamente, o termo da 2ª avaliação se encontra fundamentado, e assim, se este acto cumpriu ou não o propósito de informar o impugnante do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, e se deu a conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática (cfr. art.º 77º da LGT e 268º da CRP).

5. No caso dos autos, a 2ª avaliação foi requerida pelo SP e em concreto, o requerimento apresentado a fls. 16, e 16 verso, dos presentes autos, demonstra que o SP entendeu o iter cognoscitivo e valorativo da decisão da 1ª avaliação. Apenas não concordou com essa avaliação, e por isso reagiu através dos meios legais para tal.

6. Os agora recorridos, conheciam bem o quadro legal em que o acto de avaliação foi praticado, pois, no requerimento de 2ª avaliação, indicaram e mencionaram a legislação aplicável, e relativamente a este, não alegaram que padecesse de falta de fundamentação (cfr. pag 16 e 16 verso).

7. Ora, conforme se lê do ponto 7 da matéria de facto provada, o procedimento de avaliação teve como base uma inspecção directa ao imóvel em causa, e, note-se, também esteve presente na comissão de avaliação um louvado nomeado pelo contribuinte, pelo que a comissão foi legalmente constituída.

8. A 2ª avaliação foi requerida pelos SP com fundamento na sua discordância quanto ao valor fixado na 1ª avaliação, pelo que, o termo lavrado na 2ª avaliação, teria sempre, como aconteceu, de se referir ao acerto ou desacerto da decisão da 1ª avaliação, e nessa medida, fazendo remissão para essa decisão confirmando ou não o ali decidido.

9. Aliás, neste sentido se transcreveu excerto do douto Acórdão do STA de 11/12/2007 Rec n.º 615/04 que, citando Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, no Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, 1998, na anotação 5. ao artigo 82.º, refere a dado passo: «O grau de fundamentação exigível deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte».

10. Ora, tendo os Recorridos entendido os valores fixados na 1ª avaliação, e tendo a 2ª avaliação mantido -após exame presencial do local e reunião de comissão com louvado do contribuinte - o valor determinado na 1ª avaliação, salvo o devido respeito, consideramos que o Termo de 2ª avaliação se encontra suficientemente fundamentado, e que não poderiam restar dúvidas aos recorridos quanto às circunstâncias que conduziram à manutenção do valor patrimonial do referido imóvel.

11. De todo o modo, os aqui recorridos demonstraram que conheceram e compreenderam na sua integralidade o acto visado, pois que, a “invocada” falta de fundamentação do termo da 2ª avaliação jamais se mostrou impeditivo de contra ela reagir.

12. Em face de todos os elementos constantes do Termo de 2ª avaliação, considera a Fazenda Pública, contrariamente ao doutamente decidido, que a fundamentação responde às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática.

13. Ao decidir no sentido que decidiu, o douto Acórdão, incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, consubstanciado este em errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos n.ºs 77º da LGT, 268ª da CRP e 124º e 125º ambos do CPA, razão pelo qual deve ser revogado, decidindo-se pelo provimento do recurso jurisdicional da RFP.

Requeru que seja revogado o Acórdão recorrido, que deve ser substituído por Acórdão que conceda provimento ao recurso interposto pela recorrente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

As instâncias consideraram provados os seguintes factos com interesse para a decisão da causa:

1. Por escritura pública outorgada em 6 de Abril de 1988, no Décimo Cartório Notarial de Lisboa os impugnantes, compraram pelo preço de um milhão de escudos “... um lote de terreno para construção, situado no lugar de, freguesia de, concelho de inscrito na respectiva matriz sob parte do artigo DUZENTOS E CINQUENTA, Secção trinta, do qual vai ser destacado, e descrito na primeira secção, da Conservatória do Registo Predial de Cascais, sob o número TREZE MIL SETECENTOS E OITENTA, do livro B-QUARENTA E UM, com a sua aquisição ali registada, a seu favor, pela inscrição número VINTE E SETE MIL NOVECENTOS E SESENTA E NOVE, DO LIVRO G-CINQUENTA E SETE.” (cfr. documento junto a fls.76 a 79 dos presentes autos);

2. Em 24/03/1988 foi lavrado o “Termo de Declaração” relativo à aquisição referida no n.º.1 do probatório nele ficando a constar designadamente o seguinte: “...e declarou que pretende pagar a sisa que for devida com referência a compra que vão fazer por 1.000.000\$00 a (...) do lote de terreno para construção (...)” (cfr. documento junto a fls.72 dos presentes autos);

3. Em face desta declaração, foi liquidada a sisa à taxa de 10%, no montante de Esc.100.000\$00, com base no valor declarado de Esc.1.000.000\$00, que pagou (cfr. documento junto a fls.72 dos presentes autos);

4. A Repartição de Finanças de Cascais instaurou o processo de avaliação nos termos do art.º.109, do Código de Imposto Municipal da Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) – Proc.200/88 – no âmbito do qual a comissão permanente de avaliação lhe atribuiu o valor de Esc.2.200\$00 por m.2 (cfr. documento junto a fls.16 dos presentes autos);

5. Em 11/05/1988, os impugnantes foram notificados do resultado da avaliação efectuada, no âmbito do processo n.º.200/88 (cfr. documento junto a fls.7 dos presentes autos);

6. Na sequência de nova avaliação efectuada em face da entrada em vigor do C.C. Autárquica foi fixado o valor de Esc.5.000\$00 por m.², os impugnantes requereram 2ª. avaliação nos termos exarados a fls.16 dos presentes autos;

7. Em 24/02/1992 foi elaborado o “termo de avaliação” do qual se destaca (cfr. documento junto a fls.22 dos presentes autos): “...compareceram os louvados (...) e declararam que, tendo visto e examinado, por inspecção directa o prédio descrito na relação que lhes foi entregue com o mandado de fls....o avaliaram, com inteira observância de todas as formalidades legais, pela forma seguinte: Lote

de Terreno para construção com a área de 4.200 m² sito em - A comissão, por maioria, deliberou manter o valor fixado na 1ª avaliação por o achar com (...) à localização, ao destino do lote e ao valor de mercado na zona para bens da mesma natureza (...) deliberou manter o valor fixado na 1ª avaliação...”;

8. Em 2/02/1994 o Director do Departamento Jurídico e Fiscalização da Câmara Municipal em officio dirigido ao RFP informou o seguinte:

1. “O terreno referenciado na planta a cor amarela, a que corresponde o artº. matricial 250, não está abrangido por qualquer Plano Municipal de Ordenamento do Território, eficaz;

2.. Decorre, nesta data, a elaboração do projecto o Plano Director Municipal que engloba toda a área do município.” (cfr. documento junto a fls.40 dos presentes autos);

9. Em 1/9/1992, os impugnantes, A..... e B....., com os n.i.f. e, respectivamente, foram notificados pessoalmente dos resultados da 2ª. avaliação identificada no nº.7 do probatório supra, tal como do valor patrimonial fixado ao imóvel em Esc.21.000.000\$00 (cfr. documentos juntos a fls.24 e 24-verso dos presentes autos);

10. Em 12/11/1992, deu entrada no 1º. Serviço de Finanças de Cascais a p.i. que originou o presente processo (cfr. data de entrada aposta a fls.2 dos presentes autos).

Questão objecto de recurso:

1- Erro de julgamento sobre a matéria de direito, consubstanciado esta em errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos nºs 77º da LGT, 268ª da CRP e 124º e 125º ambos do CPA.

O presente recurso, tem como objecto o erro de julgamento do acórdão recorrido que confirmou a decisão do Tribunal de 1ª instância que considerou sem fundamentação suficiente o acto de 2ª avaliação.

O acórdão proferido fez uma análise suficiente e adequada desta questão da qual não vemos qualquer razão para divergir, como bem enuncia o Magistrado do Ministério Público no seu parecer: «No caso em apreço, é vaga, genérica, imprecisa e conclusiva a motivação do acto impugnado. Como bem se refere na douta decisão recorrida “do termo da 2.ª avaliação não constam quaisquer factos concretos, nem as razões porque se chegou ao valor de Esc.5.000\$00 por m2.

Há, pois, total omissão de pronúncia quanto a questões essenciais para se poder efectuar o controle do acto de avaliação, como a indicação de dados relativos ao local em que se insere o prédio, existência, ou não de arruamentos, saneamento, preços praticados na zona, tipo de construção permitida e/ou possível, elementos comparativos com prédios confinantes, etc.”.», e, como decorre do que dele passa transcrever-se:

«(...) O recorrente (O DIGNO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA) dissente do julgado alegando, (...), que afirma a sentença recorrida que a fundamentação da segunda avaliação é manifestamente insuficiente, o que integra ilegalidade por preterição de formalidade legal, com a consequente anulação do acto. Que a manter-se na ordem jurídica, a sentença ora recorrida revela uma inadequada aplicação da norma vertida no artº.284, do C.C.P. Que só pela efectiva participação do S.P. na Comissão de Avaliação, deveria ficar afastado a procedência do vício de falta de fundamentação, pois ao participar no processo de avaliação, foi-lhe permitido controlar o acto, ficando na posse de todos os elementos de facto – porque houve deslocação da Comissão ao terreno – e de direito que conduziram à decisão. Que a decisão ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, revela uma inadequada interpretação do disposto no artº.286, da C.R.P., artº.94, do C.I.M.S.I.S.S.D., artºs.124 e 125, do C.P.A., e artº.77, da L.G.T. (cfr. conclusões 2, 4 a 8 e 10 do recurso). Com base em tal argumentação pretendendo, supõe-se, consubstanciar erro de julgamento de direito da sentença recorrida.

(...)

A Contribuição Autárquica foi um tributo criado de novo (cfr. dec.lei 442-C/88, de 30/11), porque veio sujeitar a imposto uma realidade nova, que até aí não era sujeita a tributação – o valor de riqueza imobiliária estática que é detida pelos titulares de prédios. Sendo um imposto novo, que incidia sobre um substrato económico que até aí não era tributado (o valor de riqueza dos prédios), a Contribuição Autárquica não podia incidir sobre os valores que então eram conhecidos, dos rendimentos anuais dos prédios, porque não era esse o seu objecto.

Na verdade, se o sistema anterior a 1989 sujeitava a imposto o rendimento anual dos prédios, era para a determinação desse rendimento (potencial) que estava concebido e ajustado o sistema de avaliações prediais, vigente em sede de Contribuição Predial. Com a entrada em vigor de um imposto (a Contribuição Autárquica) que já não sujeita a tributação o rendimento periódico gerado pelo prédio, mas o valor desse mesmo prédio, ou seja, o seu valor de riqueza, o sistema até então vigente de avaliações ficou desajustado da nova realidade, pois que não estava concebido para a determinação deste valor.

Assim, como não eram conhecidos nem existiam registos dos valores de riqueza ou valores de mercado dos imóveis, para que a Contribuição Autárquica pudesse ser aplicada, era necessário implementar um sistema que permitisse determiná-lo. E esse valor é diferente do valor dos rendimentos (reais ou potenciais) por eles gerados. O valor de riqueza dos prédios reflecte o poder económico de quem os detém, do seu proprietário ou titular.

A forma mais justa e equilibrada de determinar o valor de riqueza de um prédio, como de qualquer outro bem, é o valor de mercado, ou seja, o valor porque esse prédio pode ser convertido em dinheiro. Ora, para se determinar o valor de mercado dos prédios era necessário instituir na Lei um regime legal de avaliação, que até aí não existia, dado que o do C.C.P.I.A. só servia para determinar o valor do rendimento anual (cfr. José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2011, pág.18 e seg.).

E esta dicotomia entre o sistema de avaliações anterior a 1989 e a regra de incidência da Contribuição Autárquica foi, segundo pensamos, geradora de grande ineficácia na avaliação de imóveis.

Revertendo ao caso dos autos, defende o recorrente, em síntese, que o acto de avaliação objecto do presente processo não padece do vício formal de falta de fundamentação que lhe é imputado pela decisão recorrida.

A fundamentação dos actos tributários ou “praticados em matéria tributária” que “afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes” estava consagrada nos art.ºs.19º, alínea b), 21, 81 e 82, do C. P. Tributário (cfr. actualmente o art.º.77, da L. G. Tributária).

Tal necessidade de fundamentação decorria já, quer do art.º.1, n.º.1, als.a) e c), do dec.lei 256-A/77, de 17 de Junho, quer do próprio art.º.268, n.º.3, da C. R. Portuguesa, na redacção introduzida pela Lei Constitucional n.º.1/89 (cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, 1993, pág.936 e seg.; Vieira de Andrade, O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos, 1990, pág.53 e seg.).

A fundamentação é um conceito relativo que pode variar em função do tipo legal de acto administrativo que estamos a examinar.

Tem sido entendimento constante da jurisprudência e da doutrina que determinado acto (no caso acto administrativo - tributário) se encontra devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final (cfr.ac.S.T.J.26/4/95, C.J.-S.T.J., 1995, II, pág.57 e seg.; A. Varela e outros, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2ª. edição, 1985, pág.687 e seg.; Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, 1984, V, pág.139 e seg.). Quer dizer. Utilizando a linguagem de diversos acórdãos do S.T.A. (cfr. por todos, ac. S.T.A.-1ª.Secção, 6/2/90, A.D., n.º.351, pág.339 e seg.) o acto administrativo só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável – uma pessoa normal – colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto. Mais se dirá que a fundamentação pode ser expressa ou consistir em mera declaração de concordância de anterior parecer, informação ou proposta, o qual, neste caso, constitui parte integrante do respectivo acto (é a chamada fundamentação “per relationem” - cfr. art.º. 125, do C.P. Administrativo).

Para apurar se um acto administrativo - tributário está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa (cfr.ac. S.T.A.-2ª.Secção, 13/7/2011, rec. 656/11; ac. T.C.A. Sul-2ª.Secção, 19/6/2012, proc.3096/09).

Se a fundamentação formal não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto considera-se não fundamentado (cfr.art.º.125, n.º.2, do C.P. Administrativo). Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu. Por outras palavras, os fundamentos do acto devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do acto, assim não sendo de consentir a utilização de expressões dúbias, vagas e genéricas. Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros. Por outras palavras, os fundamentos da decisão devem ser congruentes, isto é, que sejam premissas que conduzam inevitavelmente à decisão que funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida. Por último, a fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão. Por outras palavras, a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final (cfr. Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, vol. I, Almedina, 1991, pág.477 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. II, Almedina, 2001, pág.352 e seg.; Diogo Leite de Campos e

outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada, Vislis, 2003, pág.381 e seg.; ac. T.C.A. Sul-2ª.Secção, 2/12/2008, proc. 2606/08; ac. T.C.A. Sul-2ª.Secção, 10/11/2009, proc. 3510/09; ac. T.C.A. Sul-2ª.Secção, 19/6/2012, proc. 3096/09).*

No caso dos autos, haverá que analisar o acto de 2ª. avaliação do imóvel propriedade dos recorridos, levado a efeito pela A. Fiscal em 24/02/1992 (cfr.nº.7 da matéria de facto provada), ao qual é aplicável o regime previsto nos artºs.49, § 3 e 94, § 4, do C.I.M.S.I.S.S.D. (cfr.artº.12, do C.Civil).

A falta de fundamentação do acto de avaliação já se encontrava consagrado como espécie de preterição de formalidade legal prevista no artº.97, § único, do C.I.M.S.I.S.S.D., susceptível de basear a sua impugnação contenciosa (cfr.F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, C.I.M.S.I.S.S.D. anotado e comentado, 4ª. edição, Rei dos Livros, 1997, pág.657).

Antes de se passar à análise do conteúdo concreto do termo de avaliação do imóvel, deve referir-se que nos encontramos perante acto de avaliação de terreno para construção, sendo que os resultados do acto de avaliação se devem basear no valor venal de cada metro quadrado do terreno (cfr.artºs.49, § 3 e 94, § 4, do C.I.M.S.I.S.S.D.).

Os vectores de avaliação de terrenos para construção constantes do C.I.M.S.I.S.S.D., os quais se deviam basear no rendimento real ou imputado do imóvel não se fundamentavam em critérios objectivos, antes estavam dependentes da apreciação subjectiva das comissões de avaliação, facto que originava uma grande falta de homogeneidade dos valores atribuídos pelas mesmas (cfr. ac. T.C.A. Sul-2ª.Secção, 7/12/2011, proc. 3504/09).

Passemos à análise do conteúdo concreto do termo de avaliação do imóvel (cfr.nº.7 da matéria de facto provada). Do termo de avaliação do lote de terreno para construção concretamente louvado consta que: “A comissão, por maioria, deliberou manter o valor fixado na 1ª avaliação por o achar com (...) à localização, ao destino do lote e ao valor de mercado na zona para bens da mesma natureza (...) deliberou manter o valor fixado na 1ª avaliação”.

A fundamentação de tal acto de avaliação tinha de conter um esclarecimento concreto suficientemente apto para sustentar a decisão, não podendo assentar em meros juízos conclusivos, sob pena de ficar prejudicada a compreensão da sua motivação.

É que a fundamentação é suficiente quando proporcione aos destinatários do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que o praticou, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente (cfr. ac. S.T.A.-2ª.Secção, 15/4/2009, rec. 65/09; ac. T.C.A. Sul-2ª.Secção, 27/5/2008, proc. 2111/07; ac. T.C.A. Sul-2ª.Secção, 7/12/2011, proc. 3504/09).

Voltando ao caso “sub judice”, os juízos conclusivos constantes do termo de avaliação identificado na matéria de facto provada tanto podiam fundamentar o valor por metro efectivamente fixado para o imóvel, tal como o dobro de tal valor ou até metade do mesmo.

Ou seja, do termo da 2ª avaliação não constam quaisquer factos concretos, nem as razões, por que se chegou ao valor de Esc.5.000\$00 por m².

Há, pois, total omissão de pronúncia quanto a questões essenciais para se poder efectuar o controle do acto de avaliação, como a indicação de dados relativos ao local em que se insere o prédio, existência, ou não, de arruamentos, saneamento, preços praticados na zona, tipo de construção permitida e/ou possível, elementos comparativos com prédios confinantes, etc.

A fundamentação descrita supra é, por isso, claramente insuficiente para quem queira saber ao certo quais os motivos (o itinerário cognoscitivo e valorativo do autor do acto) que levaram os louvados a calcular, por maioria, o concreto quantitativo apurado para o metro quadrado do imóvel e o consequente valor patrimonial.

Pelo que, se deve concluir que a fundamentação do acto de 2ª. avaliação objecto dos presentes autos é manifestamente insuficiente em termos substantivos e conforme mencionado supra, assim violando o disposto no artº.268, nº.3, da C. R. Portuguesa, no artº.77, da L. G. Tributária, e no artº.125, do C. P. Administrativo.»

A circunstância de os Recorridos terem entendido os valores fixados na 1ª avaliação, e tendo a 2ª avaliação mantido - após exame presencial do local e reunião de comissão com louvado do contribuinte - o valor determinado na 1ª avaliação, não basta para se ter o valor apenas reafirmado pela 2ª avaliação por fundamentado. O requerimento de 2ª avaliação tem como pressuposto a divergência do contribuinte com os valores antes identificados nos termos constantes do requerimento que apresentou e mencionado pelo acórdão recorrido de fls. 16 dos autos. Para manter o valor da 1ª avaliação e fazê-lo fundadamente sempre importaria afastar os elementos que o contribuinte indicou como determinantes de que o valor por metro quadrado de terreno tivesse que ser substancialmente inferior ao atingido pela 1ª avaliação. Dizer apenas que, após visita ao local, se mantém o valor anteriormente atribuído apenas acrescenta à informação anterior que houve uma visita ao local, em si facto absolutamente irrelevante para a determinação do valor do terreno.

O acórdão recorrido fez uma correcta análise do objecto do recurso, com explicitação dos princípios jurídicos atinentes à relação jurídica em questão que fez incidir sobre o caso concreto. As exigências que em concreto definiu para que o acto tributário pudesse ter-se por juridicamente fundamentado caem dentro dos parâmetros doutrinários e jurisprudências sobre o tema da fundamentação dos actos em matéria tributária, pelo que, não se descortina qualquer erro de julgamento nessa decisão que, integralmente, se confirma.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Fonseca Carvalho* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Processo n.º 570/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

A folhas 246 dos autos vem a Fazenda Pública requerer a reforma do acórdão constante de folhas 235 e segs. na parte em foi decidido condenar a Fazenda Pública nas custas por ter sido negado provimento ao recurso por si interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A.....

Alega em síntese que o recurso se refere ao processo de impugnação judicial que foi autuada no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa em 06 de Abril de 2000.

Porque nessa altura a Fazenda Pública beneficiava de isenção de custas e tal isenção só cessou com a entrada em vigor do DL 324/03 de 27 de Dezembro sendo que a exclusão dessa isenção só é aplicável aos processos instaurados após tal vigência a recorrente entende que a condensado das custas se não pode manter pelo que pede a reforma do acórdão quanto a custas tendo em consideração essa isenção.

Ouvido o Mº Pº pronuncia-se pelo deferimento do pedido.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Dispõe o artigo 616 do novo CPC no n.º 1 al a) que a parte pode requerer a reforma quanto a custas.

No caso dos autos a recorrente considera que não deve ser condenada nas custas porquanto beneficiava de isenção do seu pagamento face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do CCJ e que essa isenção se mantém neste caso face ao disposto no n.º 4 do artigo 8º da Lei 7/2012 de 13 de Fevereiro que alterou o Regulamento das Custas Processuais.

E tem razão.

Resulta efectivamente do disposto nos preceitos anteriormente citados que a Fazenda Pública estava à data da prepositiva da impugnação judicial isenta do pagamento de custas e que tal isenção se mantém porque o regime que passou a sujeitar o Estado ao pagamento das custas processuais apenas se aplica aos processos iniciados a partir de 2004 ano data em que entrou em vigor o DL 324/2003 de 27 de Dezembro cf. artigos 14/1 e 16/1 do citado Diploma legal.

Tendo este processo sido instaurado em 06 04 2000 porque a isenção do pagamento de custas se mantém por força das disposições citadas a condenação nas custas da recorrente não pode manter-se.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em atender a reclamação e em consequência determinar que no acórdão de folhas 238 onde consta “Custas pela recorrente” passe a constar “sem custas por delas estar a recorrente isenta”.

Sem custas

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Processo n.º 685/14-30.
 Recorrente: B....., S.A.
 Recorrido: A....., C.R.L.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo**I. Relatório**

1. AA....., CRL, identificada nos autos, deduziu impugnação judicial no TAF de Beja contra a liquidação da taxa relativa à instalação de publicidade fixada pela B....., E. P., no montante de 9.370,35 €, invocando a sua ilegalidade.

Naquele Tribunal ficou decidido julgar a impugnação procedente, declarando-se a nulidade da liquidação impugnada, uma vez que depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a B..... deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, limitando-se a sua intervenção à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das Câmaras Municipais, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 2 daquele diploma.

2. Não se conformando, B....., SA veio recorrer para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

1 — O Tribunal a quo considerou que a B..... deixou de ter competência para licenciar a afixação de publicidade, sendo tal competência única e exclusiva das Câmaras Municipais, de acordo com a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, e declarou a nulidade da liquidação impugnada, julgando, consequentemente, a Impugnação procedente.

2 — Resulta da actual legislação que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de excepção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4.º do DL 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de protecção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr: alínea b), do artigo 3.º do DL 13/71).

3 - A competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade decorre da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n.º 97/88, isto é:

a) O Decreto-Lei n.º 13/71 no seu artigo 10.º, n.º 1, alínea a) estabelece que depende de aprovação ou licença da B..... a implantação de tabuletas ou objetos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100m para além da zona non aedificandi respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;

b) O artigo 15º, n.º 1, alínea j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objetos de publicidade é dividida uma taxa de €56,79, por cada metro quadrado ou fração dos mesmos;

c) A Lei n.º 97/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

d) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que “sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”;

e) A Lei n.º 97/88 (tal como o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) não revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje B....., para licenciar a afixação de publicidade na denominada zona de protecção à estrada e cobrar a respetiva taxa (cfr: artigos 1º, 2º, 3º, 10º e 15º, todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

4 — Mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

5 - Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto a Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afectadas (cfr n.º 1, do artigo 12.º do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

6 - Não há duplicação de colecta, uma vez que não existe unicidade dos factos tributários, o que justifica a cobrança de taxas distintas — que é legalmente admissível.

7 — A intenção do legislador ao publicar o DL 637/76 e depois a Lei 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de protecção às estradas nacionais, mais propriamente no DL 13/71 de 23 de Janeiro.

8 - O regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 13/71 vigora e aplica-se a todas as estradas sob jurisdição da B.....

9 - As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º desse diploma legal, a B..... tem competência para licenciar publicidade numa faixa de 100m para além da zona de servidão non aedificandi das estradas sob sua jurisdição, e liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15.º.

10 - As regras de legística para a elaboração de actos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-A/2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art.º 8º, n.º 1 do Anexo relativo às Regras de Legística).

11 — Tendo as regras de legística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distração do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu.

12 — Na medida em que o artigo 9.º, n.º 3 do CC, prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que — ao não proceder, não obstante as várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, relativas à afixação de publicidade, e apesar de a isso estar obrigado - este nunca pretendeu revogá-las.

13 — Ao julgar procedente a Impugnação, a sentença recorrida violou o disposto, entre outros, nos artigos 1º, 3º, alínea b); 10º, n.º 1, alínea b); 12º, e alínea j), do n.º 1, do artigo 15.º, todos do DL 13/71 de 23 de Janeiro.

Nestes termos, e nos mais de direito, que V. Exas. doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida e decidido consequentemente que a Recorrente tem competência para a prática do acto, sendo este por isso válido.

3. AA....., CRL veio produzir contra-alegações, das quais se extraem as seguintes conclusões:

1- O Tribunal a quo, em face do quadro legal em questão, fez notar que a questão a decidir é a de saber se a Recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no artigo 10.º n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, diploma que veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objetivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respetiva.

2 - Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71, a verdade é que a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes, vide artigo 1.º, n.º 1 da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto,

3 - Pelo que, com a entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a alínea j) do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71 foi tacitamente revogado, uma vez que a competência para licenciar a afixação de publicidade passou, desde então, para a esfera das câmaras municipais.

4 - Face ao regime legal vigente, nomeadamente a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, é patente a incompetência da B....., S.A. para aplicar qualquer taxa devida pela afixação de qualquer publicidade, porquanto com a entrada em vigor da referida lei, passou a ser das câmaras municipais a competência para “licenciar”, ou “autorizar”, ou “aprovar” a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a B....., S.A., tendo a competência desta entidade ficado reduzida à mera emissão de parecer - mero acto prévio, de natureza consultiva, que não se confunde com o licenciamento ou autorização -, com vista à formação do acto administrativo decisório a praticar por aquelas autarquias locais.

5 - E não se confunde a competência para emitir tal eventual parecer com a competência para exigir o pagamento de taxas ou sequer com a existência de qualquer taxa para liquidar.

6 - Com a entrada em vigor daquela lei, a competência da B..... ficou reduzida à mera emissão de parecer, com vista à formação do acto administrativo decisório a praticar pelas autarquias locais.

7 - A Câmara Municipal, através do órgão Presidente da Câmara detém o poder de licenciar ou autorizar a afixação de toda e qualquer publicidade situada no âmbito do território do Município, resultando desse procedimento de licenciamento a emissão da licença para afixação de publicidade com a cobrança da respectiva taxa.

8 - A Câmara Municipal é, sob este enfoque, o único e exclusivo órgão com competências decisórias.

9 - A B..... S.A., detém um poder de fiscalização prévio - com a emissão do parecer a que alude o artigo 2º, n.º 2 da Lei 97/88;

10 - A prática de um acto administrativo alheio às atribuições da pessoa colectiva é sancionada com a nulidade, nos termos do artigo 133.º, n.º 2, alínea b), do Código do Procedimento Administrativo.

11 - De facto, a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto revogou tacitamente a alínea b) do n.º 1 do artigo 10º e artigo 12º, relativamente à fixação de publicidade, e a alínea j) do n.º 1 do artigo 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, pelo que, a partir da entrada em vigor daquela lei, é ilegal a cobrança da taxa referida na mencionada alínea j) do n.º 1 do artigo 15º.

12 - Nos termos do estabelecido no Decreto-lei n.º 105/98, de 24 de Abril, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-lei n.º 166/99, de 13 de Maio. Resulta do texto preambular daquele primeiro diploma que “a Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto (...), definiu o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as Câmaras Municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados peia lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva”.

13 - A B. SA é portanto uma entidade consultiva e fiscalizadora e é neste sentido e somente neste sentido, i.e., para efeitos de controlo da legalidade e não de licenciamento da publicidade instalada na Feira de Garvão ou cobrança de qualquer taxa, que a B., S.A. poderia actuar.

14 - Mas nunca se individualizam nas disposições citadas poderes para licenciar ou dar parecer sobre a inscrição ou afixação de mensagens publicitárias.

15 - Logo, não pode a B. determinar o pagamento da taxa aqui em causa por falta de competência para tanto bem como por não estar autorizada a tal por lei actualmente vigente no nosso ordenamento jurídico;

16 - O Supremo Tribunal Administrativo considerou, no seu acórdão de 26.06.2013, proferido no processo 0232/13, que a B. não tem competência para liquidar taxas de publicidade, mas apenas para emissão de parecer no âmbito do licenciamento:

17 - Mais, e a título subsidiário, quer a escolha do local quer a colocação de tais telas foram da iniciativa e da responsabilidade da organização do evento, desconhecendo a Caixa de Crédito Agrícola qual o local onde as telas seriam colocadas.

18 - Pelo que, a entidade que teria de ter solicitado prévio parecer à B., S.A. e liquidado qualquer taxa eventualmente devida, na sequência da publicidade que foi aplicada no recinto do evento, era a entidade responsável pela organização e pela colocação de tal publicidade e gestão do espaço onde decorreu esse mesmo evento.

19 - Portanto, a responsabilidade pela publicidade feita ao evento e seus patrocinadores apenas poderá ser assacada à entidade que organizou tal evento dado que foi essa entidade que publicitou o mesmo evento e organizou toda a gestão de marketing, quer do certame, quer dos patrocinadores, no recinto do evento, e nunca a Caixa de Crédito Agrícola, a qual se limitou a fornecer as telas à organização do evento.

20 - Assim, e mesmo caso venham V/ Exas. a entender que deverão proceder as alegações de recurso apresentadas pelas B., EPE, em qualquer caso sempre deverá a ora Recorrida ser absolvida dos presentes autos uma vez que não foi ela a responsável pela colocação de tais telas;

21 - Ou, caso assim também não se entenda, deverão em qualquer caso os presentes autos baixar ao TAF de Beja de forma a ser realizado julgamento no qual se aprecie as questões de facto suscitadas pela ora Recorrida permitindo a esta a produção de prova quanto ao facto de não ter sido ela a responsável quer pela colocação das telas quer pela organização do evento aqui em causa, mais, prova de que não será em nenhum caso a Recorrida a responsável pelo pagamento das taxas aqui em causa.

Nestes termos, e nos melhores de direito que V/ Exas. doutamente suprirão, deverão as alegações de recurso apresentadas pelas B., EPE ser julgadas improcedentes, por infundadas e não provadas, devendo manter-se nos precisos termos o teor da decisão da sentença sindicada, assim se fazendo a acostumada justiça.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido da improcedência do recurso, de acordo com o parecer que se segue:

Recorre a B., S.A. da sentença do TAF de Beja de 28.02.2014 que julgou totalmente procedente a impugnação deduzida por “A., CRL”.

Por se tratar de uma situação similar dou por reproduzido e em parte transcrevo, para os efeitos devidos, o parecer que emiti no processo n.º 614/14 e que é do seguinte teor:

«Como decorre da lei, são as conclusões da alegação que definem o objecto e delimitam o âmbito do recurso, ou seja, o espaço de intervenção do tribunal ad quem, salvo quando se trate de matérias de conhecimento oficioso que possam ser decididas com base nos elementos que constem dos autos e que não se mostrem cobertas pelo caso julgado - cfr. os arts. 635.º e 639.º, ambos do CPC (correspondentes aos arts. 684.º e 685.º-B do CPC revogado), ex vi do art. 2.º do CPPT.

As questões suscitadas no Recurso prendem-se com a competência da B., SA para, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, liquidar taxas de publicidade.

Para julgar procedente a impugnação louvou-se a sentença recorrida na doutrina do duto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, proferido no Rec. n.º 0232/13. Essa doutrina, porém, não tem merecido inteiro acolhimento na jurisprudência deste Supremo Tribunal.

Assim, no duto Acórdão deste Supremo Tribunal de 25.06.2009 — Rec. n.º 0243/09 entendeu-se, por exemplo, ser “excessiva e errônea a conclusão (...) de que «(c)om a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para “licenciar”, “autorizar”, ou “aprovar” a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a B....., E.P.E. (outrora Junta Autónoma das Estradas”. Considerou-se, concretamente, que o “IEP — Instituto das Estradas de Portugal ⁽¹⁾, tem competência atribuída por lei, (...), para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade». No mesmo sentido se pronunciaram os Acórdãos de 25-06-2009 — Rec. n.º 0244/09 e de 08.06.2011 — Rec. 0140/11.

Não obstante a questão não seja inteiramente líquida tendo a perfilhar a doutrina do Acórdão de 26.06.2013 — Rec. n.º 0232/13 por ser aquela que, a meu ver, melhor se harmoniza com o quadro legal aplicável e para a qual o texto da norma, ponto de partida da actividade interpretativa, mais fortemente aponta.

Com efeito, no que concerne à competência para o licenciamento deve considerar-se revogada a norma do art. 10º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, diploma que, regulando genericamente a matéria relativa à afixação e inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial, expressamente prevê, no seu art. 2º, n.º 2, alínea b), o licenciamento camarário dessa afixação, a ser precedido de parecer da B....., SA, ora recorrente.

Assim, a competência que o art. 10º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan, cometa à JAE para a aprovação ou licenciamento de tabuletas ou objectos de publicidade comercial, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva, mostra-se deslocada, ao menos parcialmente, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto ⁽²⁾, para o perímetro de competências das câmaras municipais, nelas se incluindo a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho (arts. 1.º e 2.º do diploma). As deliberações das câmaras municipais devem, no entanto, ser precedidas de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, no caso, da B....., SA., o que bem se compreende pois a colocação de elementos publicitários é susceptível de afectar, por exemplo, a segurança na circulação rodoviária (art. 4º, n.º 1, alínea d) e 3 da Lei n.º 97/88) que lhe incumbe acautelar

Como se refere no apontado duto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, segmento que com a devida vénia se transcreve “(c)onfrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei. Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generati* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município”.

Aderindo inteiramente à doutrina deste duto aresto, que vem sendo sufragada pela mais recente jurisprudência da SCA deste Supremo Tribunal (cfr., entre outros, os recentes Acs. de 03.04.2014 — Rec. 01600/13 e de 20.03.2014, proferidas nos Recs. 01786/13, 01340/13, 01415/13, 01813/13, 01500/13 e 01604/13) e que igualmente mereceu acolhimento nos recentes Acórdãos da SCT, proferidos no Recurso de Oposição de Julgados n.º 1435/13 e no Recurso n.º 205/14, ambos de 18.06.2014, emito parecer no sentido da improcedência do presente recurso e da consequente manutenção do julgado».

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. A impugnante foi notificada, pela comunicação de 13/06/2012 da Direcção Regional de Beja da B..... SA, subscrita pelo respetivo diretor, nos seguintes termos:

Assunto: Liquidação de taxa de publicidade afixada à margem da EN 123 /KM 44.200, lado direito

No âmbito da ação de fiscalização desta empresa, em 23/05/2012, verificou-se a existência de publicidade à margem da EN supra identificada alusiva a A..... (...) sem que para o efeito esta entidade tenha, nos termos legais, concedido a respetiva permissão, pelo que se encontra em situação irregular, tendo em conta que a estrada referenciada se encontra sob a jurisdição da B....., SA.

Atendendo a que a publicidade afixada é susceptível de ser autorizada pela uma vez que a mesma não fere quaisquer pressupostos respeitantes à segurança e visibilidade rodoviárias (...) a B..... autoriza a respetiva afixação nos termos das disposições conjugadas da alínea c) do n.º 2 do art 10º do Decreto-Lei n.º 394/2007, de 7 de Novembro, art. 4º da Lei n.º 97/88, de 17 de Dezembro, artigo 12º e alínea j) do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, atualizada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, sendo devida a taxa calculada como se segue (...) 9.370,35 €”

De direito

Perante a factualidade dada como provada e não questionada pelas partes o mº juiz “a quo” analisando a ilegalidade que a impugnante imputava à liquidação em causa, considerando que com a publicação da lei 97/88 de 17 de Agosto o poder de licenciamento nas zonas de protecção das Estradas nacionais passou a ser cometido às Câmaras Municipais na área de circunscrição geográfica de cada um dos municípios, entendeu na esteira dos vários arestos da Secção do Contencioso Tributário do STA que falecia às B.....- B.... a competência para liquidar as taxas devidas pelo licenciamento de publicidade naquelas zonas de protecção e consequentemente julgou procedente a impugnação judicial e anulou a liquidação.

A recorrente B..... não se conforma com esta decisão e como se vê do teor das suas conclusões de recurso considera que a competência para liquidar as taxas para licenciamento da publicidade naquele local lhe advém do disposto nos artigos 10 n.º 1 alínea a) e 15 n.º 1 al.j do Decreto - lei 13/71 de 23 de Janeiro em conjugação com o disposto no artigo 1º n.º 1 e n.º 2º da lei n.º 97/88 de 17 de Agosto

Efectivamente diz a recorrente não tendo sido revogado o DL 13/71 de 23 de Janeiro nem nenhuma das suas disposições e dispondo o n.º 2 do artigo 1º da Lei 97/88 de 17 de Agosto que a competência para licenciamento compete às Câmaras sem prejuízo da intervenção necessária de outras entidades deve considerar-se que há uma concorrência de competências distintas e com atribuições igualmente distintas donde a aplicação da taxas pela B..... porque assente em factos distinto dos abrangidos pela competência das câmaras municipais não sofre de ilegalidade alguma.

A recorrida como se vê das suas contra alegações pugna pela manutenção da sentença considerando falecer legitimidade às B.....para a liquidação das taxas impugnadas sendo apenas entidade de consulta obrigatória prévia ao licenciamento daquela publicidade.

Vejamos.

Como vem referido na sentença recorrida, esta questão foi por demais debatida nesta Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal tendo tido um tratamento uniforme com o qual concordamos pelo que nos vamos limitar chamar à colacção entre os vários arestos que trataram esta questão o acórdão n.º 999/14 de 29 10 2004 que na parte que interessa passamos a transcrever:

Questão objecto de recurso:

1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da Estrada nacional....

Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções.

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no processo. n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária B..... SA dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente B....., SA., para liquidar taxas pela “afixação ou inscrição de mensagens publicitárias”, ocorre que:

«O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi;

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou

dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 metros para além da zona non aedificandi respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (n.º 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da B....., E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela B....., E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009).”

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo,

2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. o obra cit., p.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”.

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub iudice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.”

DECISÃO:

Porque concordamos com a doutrina exposta que se aplica igualmente na situação em apreço acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Fonseca de Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) Entidade que foi transformada pelo DL n.º 239/2004, de 21 de Dez., na entidade pública empresarial designada por B....., E.P.E., à qual sucedeu a B....., S.A., sociedade anónima de capitais públicos, criada pelo DL n.º 374/2007, de 7 de Nov.

(²) Na linha do que já determinava DL n.º 637/76, de 29 de Julho

Acórdão de 22 de Abril de 2015.**Assunto:**

IVA. Taxa Normal. Taxa Reduzida. «Green Fees».

Sumário:

- I — Considerando que o chamado «green fee» não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ainda que acompanhado de outros jogadores, não pode atribuir-se a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva ou prova desportiva.*
- II — Relativamente ao ano de 2001, esse «pagamento» pela utilização do campo não encontrava amparo na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que sobre o mesmo incidia IVA à taxa normal de 23%.*

Processo n.º 747/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da decisão que, proferida no TAF de Loulé, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade A....., S.A., com os demais sinais dos autos, contra as liquidações adicionais de IVA referentes aos meses de Março a Outubro de 2011, no montante total de 159.381,55 Euros, bem como as liquidações relativas aos respectivos juros compensatórios, estas no montante total de 4.198,11 Euros.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

a) A questão decidenda é aferir se o acesso ao green integra, ou não, o conceito de espectáculo, prova desportiva, manifestação desportiva ou divertimento público, para aferir qual a taxa de IVA aplicável;

b) Na redacção inicial do Código, a Lista I incluía a verba 2.13, que correspondia à então Verba 3.13 da Lista II anexa ao CIVA, que previa a sujeição à taxa reduzida os bilhetes de entradas para espectáculos de ópera, ballet, concerto, teatro, circo, revista, sessões de cinema e bilhetes de entrada para espectáculos e manifestações desportivas;

c) A AT, então DGCI, entendia que tal verba incluía não apenas os bilhetes de ingresso naqueles espectáculos mas igualmente a utilização de instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos (Cfr. Ofício Circulado n.º 30088, de 2006/01/19);

d) Aderindo a este entendimento, o legislador alterou a letra da verba que passou a ter a numeração 2.15 destinando a taxa reduzida a espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos com as excepções ali previstas, não aplicáveis ao caso concreto;

e) Assim, indubitável se torna que, com esta redacção da verba 2.15 à Lista I do CIVA, os “green fees” se encontravam sujeitos à taxa reduzida (então 5%);

f) Acontece que, com o OE para 2011, a verba 2.15 sofreu nova alteração passando a prever a sujeição à taxa reduzida a espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos com as mesmas excepções não aplicáveis in casu, vindo a ser revogada na íntegra a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” com a entrada em vigor do OE para 2012;

g) O entendimento da impugnante é que os “green fees” são devidos pela participação numa prova desportiva, porque o golfe é um desporto auto regulado que pressupõe que os praticantes tenham conhecimento das regras específicas e internacionais e capacidade técnica comprovada através de certificado sendo que um jogador não federado não pode ter acesso a um campo de golfe;

h) Esse entendimento que também foi corroborado pelo Mm.º Juiz “a quo” não tem qualquer suporte legal, porquanto,

i) Conforme dispõe o art.º 9º n.º 2 do CC, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso sendo que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3 do citado art.);

j) A questão que importa sim dirimir é se os “green fees” são pagamentos devidos pela participação em provas desportivas ou pela prática de actividades desportivas, para saber se estamos perante sujeição à taxa reduzida de IVA ou à taxa normal;

k) Das consultas efectuadas através do motor de busca Google e da Wikipédia resulta que o “green fee” é um pagamento devido pela utilização do campo para jogar, ou seja, para praticar golfe e não, como entendeu a ora recorrida, para fazer parte de uma prova desportiva;

l) O facto dos jogadores/clientes dos campos de golfe terem de dominar as regras do jogo e possuírem um certificado específico não confere à prática do desporto a classificação de prova desportiva;

m) Além disso, existem outros desportos (ex: a equitação, o mergulho, o xadrez, entre outros) que exigem certificados para a sua prática e, quanto ao conhecimento das regras do jogo, é condição *sine qua non* da prática de qualquer desporto seja ele qual for;

n) Na verdade, o que distingue a “prova” ou “manifestação desportiva” da “prática desportiva” é o carácter de competição e a existência de uma entidade terceira que julgue, aprecie ou classifique os competidores e ateste o cumprimento das regras como árbitros, fiscais, juizes ou outros. Provas serão os campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza;

o) Para os efeitos previstos no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24 de Março, consideram-se provas desportivas as manifestações desportivas realizadas total ou parcialmente na via pública com carácter de competição ou classificação entre os participantes, consoante se trate duma prova ou da simples prática desportiva;

p) Assim sendo, os “green fees” são pagamentos devidos pela prática duma actividade desportiva, que é jogar golfe, e como tal face à redacção aplicável aos factos da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, estas prestações de serviços estão sujeitos à taxa normal de IVA;

q) Nem o facto da interpretação da AT ter sido outra no passado com outras redacções da verba ora em análise obriga à manutenção da mesma face às alterações legislativas entretanto ocorridas;

r) O entendimento da AT sobre a interpretação de normas tributárias não é estanque nem imutável no tempo, adequa-se às alterações legislativas ocorridas e, mesmo perante a mesma letra da lei, pode o entendimento ser alterado, salvaguardando-se os efeitos já produzidos quanto aos contribuintes a quem tais interpretações se destinam, mas podendo vir a ser alterados *ex tunc*;

s) As normas comunitárias não têm aplicabilidade directa no ordenamento jurídico português, ou seja, os Estados Membros têm a possibilidade de transposição ou não duma Directiva de IVA, caso o não façam daí não se retira que haja violação do primado do direito comunitário sobre as normas internas do CIVA;

t) A interpretação do pensamento do legislador ao suprimir do texto legal em 2011, a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” tem de ser relevada e conjugada com o próprio conceito de “provas e manifestações desportivas”, para se descortinar se a prática do golfe cabe neste dois últimos conceitos;

u) Aqueles dois conceitos pressupõem a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza e os “green fees” são pagamentos devidos apenas pela prática de actividades desportivas;

v) Segundo a douda sentença recorrida é entendimento da FP que a interpretação correcta da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA (Lei n.º 55-A/2010, 31/12) com a supressão pelo legislador da expressão “prática de actividades físicas e desportivas” é integrar as “provas e manifestações desportivas” apenas às entradas ou bilhetes de ingresso pagos pelos espectadores para tais eventos e já não às quantias pagas pelos praticantes para usufruírem de instalações desportivas;

w) A douda sentença ao decidir, como decidiu, incorreu em erro de julgamento por violação do disposto no art. 18º do CIVA e verba 2.15 à Lista I do CIVA e art. 9º n.º 2 do CC;

Termina pedindo o provimento do recurso, com a conseqüente revogação da sentença recorrida.

1.3. Contra-alegou a recorrida, tendo formulado, a final, as Conclusões seguintes:

A - A questão controvertida nos presentes autos prende-se com a questão de saber qual a taxa de IVA aplicável aos *green fees* ou seja, se os mesmos devem ser enquadrados no conceito de «provas e manifestações desportivas», pelo que devem ser tributados, à taxa reduzida de IVA nos termos da Verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA ou, se se enquadram no conceito de “prática de actividades físicas e desportivas” pelo que, aquela tributação reduzida deve ser corrigida para a taxa normal.

B - Para decisão da situação em concreto, torna-se necessário proceder à interpretação das normas vertidas no Código do IVA, nomeadamente a alínea a) do n.º 1 do artigo 18º do CIVA e a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

C - A Interpretação de normas jurídicas é uma técnica jurídica cujas regras decorrem do art. 9º do Código Civil e que pretendem fixar o sentido e o alcance da norma.

D - O artigo 11º da Lei Geral Tributária, estatui que, “na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais da interpretação e aplicação das leis”, que “sempre que, nas normas fiscais, se empreguem

termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”.

E - Existem, assim, os seguintes elementos da interpretação: o literal, através do qual se retira o sentido e alcance segundo a letra da lei e os elementos lógicos através dos quais se retira o espírito da lei, o seu sentido normativo dos quais se elencam o elemento Histórico, o elemento Sistemático e o elemento Teleológico.

F - Fazendo uma retrospectiva histórica da aplicação da taxa reduzida de IVA aos *green fees*, verifica-se que desde a entrada em vigor do Imposto sobre o Valor Acrescentado, sempre se aplicou a taxa reduzida.

G - Quando o referido imposto entrou em vigor, a verba aplicável aos *green fees* não continha qualquer alusão à «prática de actividades físicas e desportivas» e, no entanto, os mesmos foram sujeitos à liquidação de IVA à taxa reduzida.

H - Em 1985, a lei foi alterada, alargando os tipos de prestações de serviços que seriam tributados à taxa reduzida incluindo na tributação à taxa reduzida as prestações de serviços conexas com manifestações desportivas, espectáculos e outros divertimentos públicos.

I - Posteriormente, em todas as alterações legislativas efetuadas, manteve-se a taxa reduzida nas prestações de serviços relativas a espectáculos e outros divertimentos públicos até 2010, altura em que se manteve a tributação reduzida sobre as prestações relativas às provas e manifestações desportivas, passando as prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas e desportivas a ser tributadas à taxa normal.

J - Entende, assim, a Impugnante que, este deve ser igualmente o entendimento a adoptar perante a redacção da Verba 2.15 em vigor na data da prática dos factos pois, a mesma em nada restringe a sua aplicação a apenas às entradas e bilhetes de ingresso em manifestações e provas desportivas.

K - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm pelo que importa interpretar o sentido das expressões “prova e manifestações desportivas”.

L - Na legislação portuguesa existe uma definição para prova desportiva sendo que, para os efeitos previstos no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24 de Março, consideram-se provas desportivas as manifestações desportivas com carácter de competição ou classificação entre os participantes.

M - A Lei de Bases da Actividade Desportiva e do Desporto também refere no seu art. 32º as provas desportivas, estipulando que deve ser obrigatoriamente precedida de parecer, a emitir pela respectiva federação desportiva, a realização de provas ou manifestações desportivas, que cumulativamente decorram na via pública ou demais espaços públicos, estejam abertas à participação de praticantes inscritos nas federações desportivas e no âmbito das quais se atribuem prémios, em dinheiro ou em espécie, superiores a montante a fixar na lei.

N - Estabelece ainda o referido preceito normativo que “a federação desportiva competente deve homologar o regulamento da prova ou manifestação desportiva referida no número anterior, a fim de assegurar o respeito pelas regras de protecção da saúde e segurança dos participantes, bem como o cumprimento das regras técnicas da modalidade” e que “as provas ou manifestações desportivas referidas nos números anteriores são inscritas no calendário da federação respectiva.”

O - Ora, a Impugnante é membro da Federação, por ser, uma sociedade gestora e/ou exploradora de campo de golfe.

P - Se virmos a definição dada pela Federação “O jogo de Golfe consiste em jogar uma bola com um taco desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada, ou pancadas, sucessivas em conformidade com as Regras.”

Q - O Golfe é um jogo em que há adversários que competem entre si e em que há um resultado final que implica uma classificação, organizada no âmbito de uma federação desportiva pelo que, estão preenchidos todos os pressupostos que o Golfe seja considerado uma prova ou manifestação desportiva.

R - Os *green fees* são pois, a contraprestação devida pela participação numa prova desportiva, em virtude de todas as regras e condicionalismos inerentes ao Golfe nomeadamente, por ser um desporto auto regulado, que pressupõe que os praticantes tenham conhecimento das respectivas regras específicas e internacionais, capacidade técnica comprovada através de certificado específico que os habilite a competir (*Handicap*), não podendo ser dado acesso a um jogador não federado a um campo de golfe.

S - Assim, o desporto Golfe, consubstancia a realização de uma prova ou manifestação desportiva, na sua vertente activa e a taxa reduzida é-lhe aplicável como é igualmente aplicável às provas de qualquer outro desporto.

T - Não merece qualquer reparo a douda sentença recorrida ao decidir que “As *green fees* cobradas pela Impugnante tinham como contraprestação o acesso a um campo de golfe classificado pela Federação para efeitos de aplicação do Sistema de Handicap EGA, isto é, tinha como contraprestação a utilização de uma instalação desportiva para que aí se realizasse uma prova ou manifestação desportiva, pelo que devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA” e julgou procedente a

Impugnação Judicial, anulando as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos de Novembro e Dezembro de 2011 (e respectivos juros).

Termina pedindo a improcedência do recurso e a consequente confirmação do julgado recorrido.

1.4. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto emite Parecer nos termos seguintes:

«1. Questão a apreciar:

- interpretação a aplicação do previsto no art. 18.º do CIVA e quanto ao previsto na verba 2.15 da Lista I do C. do I.V.A., relativamente à impugnante que cobrou nos períodos de Março a Outubro de 2011 taxas de acesso para partidas de golf (“green fee”).

2. Posição que se defende:

Pela dita taxa de acesso a partidas de golf (“green fee”), resulta ter-se acesso a “provas desportivas”, entendidas estas com o sentido de provas em que existe competição.

No entanto, conforme inciso final previsto na verba 2.15 da Lista I do C. do I.V.A. na versão aplicável à data dos factos as mesmas teriam ainda de ser acessíveis pelo público, em geral.

No caso os ditos acessos a campos de golf apenas eram acessíveis a filiados, o que parece deve afastar o enquadramento na dita taxa reduzida.

Com efeito, sendo de aplicar uma interpretação estrita da lei, é de considerar que o inciso final apostado a “outros divertimentos públicos”, também é de aplicar às ditas provas e manifestações desportivas.

Aliás, a distinção entre as diferentes realidades previstas na dita verba 2.15 da Lista I do C. do I.V.A., espetáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos - estes últimos não espetáculo, em que não existe já representação -, e entre estes últimos aqueles em que existe ou não competição, não é de especialmente de relevar, mas é que todos que sejam “públicos”, ou seja, dirigido ao público - neste sentido, se entendeu pelo menos no parecer n.º 17/93, do Conselho Consultivo da PGR, publicado em Pareceres VIII, p. 264.

É certo que no caso se encontram previsto o conceito de provas ou manifestações desportivas noutra ramos de direito, o administrativo, nomeadamente no Decreto-Regulamentar n.º 2-A/05, de 24 de Março e na Lei n.º 5/07, de 16/1, no seu art. 32º, em termos de ser de considerar as provas ou manifestações desportivas no caso de virem a ocorrer em locais que sejam públicos, segundo calendários especificamente pela respetiva federação, matéria que não resulta também apurada se no caso ocorreu.

O elemento histórico também vai no sentido de se ter pretendido excluir a simples “prática de actividades físicas e desportivas” e da diretiva que se invoca na sentença recorrida não parece resultar necessariamente o entendimento em contrário que se defende.

3. Concluindo:

Quer parecer que o recurso é de proceder, sendo de revogar o decidido.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. - Em 2011, foi elaborada a Ordem de Serviço n.º 01.2011.01880, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, na qual foi determinada a realização de inspecção de âmbito parcial (IVA do exercício de 2011) relativamente ao sujeito passivo A....., S.A - *cfr. fls. 94-98 do apenso.*

2. - No dia 11 de Abril de 2012, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária relativo à acção inspectiva referida no ponto anterior, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(…)

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

A) Na análise efectuada à contabilidade, foram apuradas as receitas obtidas pelo SP com IVA à taxa reduzida, e corrigida a taxa de IVA nas receitas relacionadas com a prática do golfe, obtendo-se os seguintes valores: (...)

B) Foram também detectadas notas de crédito com IVA regularizado a favor do SP sem que se encontrem preenchidos os requisitos do n.º 5 do artigo 78º do CIVA, pelo que tais regularizações são indevidas: (...)

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO

“(…)

Uma vez que com a publicação do Orçamento de Estado para 2011 (Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro) foi suprimida da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA a expressão «prática de actividades físicas e desportivas», à prestação de serviços respeitantes à prática de golfe (green fees) é aplicada a taxa normal de 23%, sendo esta a taxa que o SP teria que considerar na emissão de todas as facturas aos seus clientes relacionadas com esta prática.

“(…)” - *cfr. fls. 94-103 do apenso.*

3. - Na sequência da acção inspectiva, foram emitidas as seguintes liquidações - actos impugnados:

a) Liquidação n.º 12103170, relativa ao IVA do período 11.03, no valor de € 37.946,90;

b) Liquidação n.º 12103172, relativa ao IVA do período 11.04, no valor de € 20.772,88;

- c) Liquidação n.º 12103174, relativa ao IVA do período 11.05, no valor de € 20.288,37;
 d) Liquidação n.º 12103176, relativa ao IVA do período 11.06, no valor de € 13.496,01;
 e) Liquidação n.º 12103178, relativa ao IVA do período 11.07, no valor de € 9.881,63;
 f) Liquidação n.º 12103180, relativa ao IVA do período 11.08, no valor de € 10.753,54;
 g) Liquidação n.º 12103182, relativa ao IVA do período 11.09, no valor de € 20.961,47;
 h) Liquidação n.º 12103184, relativa ao IVA do período 11.10, no valor de € 25.280,75;
 i) Liquidação n.º 12103171, relativa aos juros do período 11.03, no valor de € 1.401,44;
 j) Liquidação n.º 12103173, relativa aos juros do período 11.04, no valor de € 689,77;
 k) Liquidação n.º 12103175, relativa aos juros do período 11.05, no valor de € 611,43;
 l) Liquidação n.º 12103177, relativa aos juros do período 11.06, no valor de € 362,36;
 m) Liquidação n.º 12103179, relativa aos juros do período 11.07, no valor de € 229,58;
 n) Liquidação n.º 12103181, relativa aos juros do período 11.08, no valor de € 216,84;
 o) Liquidação n.º 12103183, relativa aos juros do período 11.09, no valor de € 351,46;
 p) Liquidação n.º 12103185, relativa aos juros do período 11.10, no valor de € 335,23.
 - cfr. fls. 10-25 dos autos.

4. – A....., S.A., explora o campo de golfe «.....» - *facto admitido por acordo.*

5. - O golfe é um desporto auto regulado através de 34 regras reconhecidas pela Federação e publicadas pela R&A, as quais se dão aqui por integralmente reproduzidas e que, no que ora interessa, têm o seguinte teor:

“(..)

Secção III - Regras do jogo

Regra 1 - O jogo (...)

1-1. Geral

O jogo de Golfe consiste em jogar uma bola com um taco desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras.

“(..)

Regra 2 - Jogo por Buracos (...)

2-1. Geral

Uma partida consiste num lado jogar contra outro ao longo de uma volta convencional, a menos que algo diferente seja estabelecido pela Comissão Técnica.

As partidas por buracos são disputadas buraco a buraco. A não ser que algo diferente esteja estabelecido nas Regras, o lado que meter a bola no buraco em menos pancadas ganha esse buraco.

Em partidas com abono, o resultado líquido mais baixo ganha o buraco.

“(..)

Regra 3 - Jogo por Pancadas (...)

3-1. Geral; Vencedor

Uma competição por pancadas consiste em os competidores completarem cada buraco da volta convencional ou voltas e, para cada volta, entregar um cartão de resultados no qual foram registados os resultados «gross» de cada buraco. Cada competidor está a jogar contra cada um dos outros competidores. O vencedor é o competidor que faz a volta convencional, ou voltas, em menor número de pancadas.

Numa competição com abono, o competidor com o menor resultado líquido na volta convencional, ou voltas, é o vencedor.

“(..)

Regra 6 - O Jogador

“(..)

6-2. Abono (handicap)

a. Jogo por Buracos

Antes de começar uma partida numa competição com abono, os jogadores devem indicar, uns aos outros, qual o respectivo abono. Se um jogador começar a partida tendo declarado um abono mais elevado do que aquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas dadas ou recebidas, é desclassificado; caso contrário, o jogador tem de jogar com o abono declarado.

b. Jogo por Pancadas

Em qualquer volta de uma competição com abono, o competidor tem de verificar se o seu abono está registado no cartão de resultados, antes de o entregar à Comissão Técnica. Se nenhum abono estiver registado no cartão de resultados antes de o devolver (Regra 6-6b), ou se o abono registado for superior àquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas recebidas, ele é desclassificado da competição com abono; caso contrário, o resultado será válido.

“(..)”

- cfr. o site da Federação - <http://www.igfgolf.org/about-golf/the-rules-of-golf> - e o site da Federação - <http://portal.f.....pt/web/guest/regras-golfe/introdução>.

6. - Em Portugal, as competições de golfe são organizadas pela Federação - UPD, que se encontra filiada na Federação e na Associação

cfr: o site da em <http://www.igfgolf.org/nationalmembers/portuguese-golf-federation> e o site da EGA em <http://www.ega-golf.ch/020000/02.0131.asp>

7. - Em 2011, a Federação utilizava o «Sistema de Handicaps EGA» da Associação para efectuar a gestão dos abonos dos golfistas em Portugal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(..)

PARTE 1. INTRODUÇÃO

1. *Pressupostos; Finalidades do «Sistema de Handicap EGA»*

Responsabilidades da Federação (F.....)

1.1 Pressupostos

O Sistema de Handicap EGA é baseado no pressuposto de que cada jogador quer tentar fazer o melhor resultado possível em cada buraco de cada volta que jogue e que registe e comunique o maior número possível de Resultados Válidos.

O sistema só pode ser utilizado por sócios de um Clube Filiado (ver definição 2.1), membros individuais de uma Federação Nacional ou jogadores individuais registados e controlados por uma Federação Nacional, de forma a permitir supervisionar os «handicaps» de golfe na Europa.

“(..)

PARTE 2. DEFINIÇÕES (...)

2.1 Clube filiado («Affiliated club»)

Um «Clube Filiado» é um clube de golfe filiado na F..... ou Autoridade Regional ou em qualquer outra organização filiado ou reconhecida pela F..... ou Autoridade Regional como sendo Autoridade de Handicap.

“(..)

2.19 Condições de Handicap («Handicap conditions»)

As «Condições de Handicap» são os pré-requisitos necessários para que os Resultados Válidos possam ser usados para efeito de handicap.

As Condições de Handicap aplicam-se apenas quando:

- A volta é jogada num Campo Classificado com um comprimento mínimo de 2.750 metros em 18 buracos, ou de 1.375 metros em 9 buracos;

- O campo jogado está classificado pela F....., de acordo com o Sistema de Classificação de Campos USGA;

- O comprimento do campo jogado não se afasta mais de 100 metros de distância medida aquando da classificação do campo para 18 buracos, ou de 50 metros para 9 buracos (ver cláusula 10);

- As marcas dos «tees» usadas para designar o Ponto de Partida (Regras de Golfe, Definições) são colocadas nos «tees» de acordo com a cláusula 10.4;

- A volta é jogada de acordo com as Regras de Golfe, tal como aprovadas pelo R&A Rules Limited;

- A modalidade de jogo é. Jogo por Pancadas («Stroke Play»), Par (=Bogey) ou «Stableford», desde que as modalidades Par e «Stableford» se joguem sem redução no Handicap de Jogo EGA (=100% \times Handicap de Jogo EGA);

- O resultado é registado por um Marcador (ver definição 2.25).

“(..)

2.24 Clube de filiação (Home club)

Um «Clube de Filiação» é um Clube Filiado através do qual o jogador é sócio da F.....

Nota 1: Se o jogador for sócio de mais do que um Clube Filiado num país, ele terá que indicar um deles como o seu Clube de Filiação.

Nota 2: Em circunstâncias excepcionais, se um jogador reside em dois países diferentes durante um período de três ou mais meses consecutivos, ele poderá ter um Clube de Filiação em cada país (Ver Apêndice G, Decisão 4.3).

2.25 Marcador («Marker»)

Um «Marcador» é um jogador que:

a) tem, ou já teve, um Handicap EGA;

b) um jogador que tem um handicap atribuído por uma autoridade reconhecida pela F.....; ou

c) qualquer outro jogador aprovado pela Comissão de Handicap.

“(..)

2.32 Competição Válida («Qualifying Competition»)

Uma «Competição Válida» é qualquer competição onde prevaleçam as Condições de Handicap.

“(..)

PARTE 4. GESTÃO DE HANDICAPS (HANDICAPPING)

“(..)

12. Direitos e Obrigações da Federação

A F.....:

12.1 - Tem total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicap EGA em Portugal, sujeita apenas à jurisdição da EGA. (...)

12.4 - Deve determinar o Course Rating e o Slope Rating para todos os Campos de Referência dos Clubes Filiados e todos os outros campos aprovados pela F..... para efeitos de handicap. (...)

12.8 - Tem o direito de, em qualquer altura, obter informações relacionadas com a gestão de handicaps das Autoridades Regionais e dos Clubes Filiados. (...)

12.13 - Deve estabelecer os procedimentos a adoptar para o registo de Resultados Válidos (ver apêndice P, 3.1 e 3.2).

(...)

14. Direitos e obrigações do clube filiado

Um clube filiado:

14.1 - É a Autoridade de Handicap junto de todos os associados que o têm como Clube de Filiação, estando sujeito à jurisdição global da Autoridade Regional (se aplicável) e da F.....

(...)

16. Direito e obrigações do jogador

O jogador:

16.1 - Terá um Handicap Exacto atribuído e registado pela sua Autoridade de Handicap. Esse handicap será utilizado em qualquer parte, incluindo noutros Clubes Filiados dos quais o jogador seja associado (ver Apêndice P, 2.1) (...)

16.6 - É da sua responsabilidade garantir que TODOS os Resultados Válidos, completos ou não, são entregues à sua Autoridade de Handicap. Se o jogo tiver ocorrido num Clube Filiado que não no seu Clube de Filiação, o jogador é OBRIGADO a participar TODOS os resultados ao seu Clube de Filiação. (...)

16.7 - Antes de qualquer competição, o jogador é responsável por garantir que todas as alterações ao seu Handicap Exacto foram devidamente feitas (ver Apêndice P, 3.2) (...)

16.9 - Tem que entregar, em cada ano civil, pelo menos quatro (4) Resultados Válidos para que a sua Autoridade de Handicap tenha informação suficiente acerca da sua capacidade de jogo para confirmar ou ajustar o seu Handicap Exacto EGA na revisão anual.

Nota: Se um jogador não entregar pelo menos quatro (4) Resultados Válidos, incluindo “Não devolvidos”, o seu Handicap EGA não é estatisticamente fiável, podendo não reflectir o seu potencial de jogo e, normalmente, não deve ser aceite para participar em Competições Válidas que exijam Handicap EGA. Pode ser usado para jogar golfe social ou semelhante (ver cláusula 22.4 - 22.7) (ver apêndice P, 3.6 e 6.1.k).

(...)

APÊNDICE P

OPÇÕES TOMADAS PELA FEDERAÇÃO

De acordo com o disposto no Apêndice K, a Federação deliberou fixar para os Clubes Filiados, jogadores filiados e Membros Institucionais o seguinte:

1. Utilização do Sistema de Handicap EGA

1.1 Em Portugal não há Autoridades Regionais, tendo a F..... total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicaps EGA.

1.2 A Autoridade de Handicap de um jogador é o seu Clube de Filiação, por delegação da F..... (...)

1.3 O Sistema de Handicaps EGA só pode ser usado por jogadores filiados na F....., membros de um clube filiado. (...) A F..... não gere directamente os handicaps dos jogadores, excepto em certos casos em que o Clube Filiado tem a Autoridade de Handicap suspensa devido a infracção grave às regras do Sistema de Handicaps EGA e, neste caso, por um período não superior a 90 dias.

2. Filiação na F.....

2.1 Todos os jogadores membros de um Clube Filiado em Portugal têm que ser filiados na F..... e pagar a Licença de Amador anual. Os jogadores têm que ter um Clube de filiação numa outra federação Nacional. O Clube de ‘Filiação é o Clube que regista o jogador na F..... e paga a respectiva Licença de Amador. (...)

2.2 Todos os jogadores que paguem a Licença de Amador, independentemente de terem ou não handicap devem ser inseridos no software Datagolf.

3. Gestão de handicaps

3.1 O registo de todos os Resultados Válidos e Validáveis tem de ser feito utilizando para o efeito o software fornecido pela F..... (...)

3.4 Não pode ser atribuído um handicap exacto EGA, pela Comissão de Handicaps, sem um exame prévio sobre as Regras básicas de Golfe e etiqueta, cabendo essa responsabilidade ao Clube de Filiação ou aos Profissionais de ensino credenciados, a quem o Clube de Filiação delegue essa função. (...)

cf. <http://www.rilhadas.com/imgs/uploads/files/ega1.pdf>.

8. - O campo de golfe “.....” explorado por A..... S.A., encontra-se classificado pela Federação para efeitos de determinação do seu grau de dificuldade e consequente aplicação do Sistema de Handicap EGA - cf. <http://www.datagolf.pt/scoring/asp/course.asp?ncourse=80>.

9. - As partidas de golfe dependem do pagamento, pelos respectivos participantes, de uma taxa de acesso designada por *green fee* - *facto admitido por acordo*.

10. - Em 2011, A....., S.A., liquidou IVA à taxa reduzida, quanto às *green fees* - *facto admitido por acordo*.

3.1. Como acima se referenciou, a AT operou à A..... S.A. liquidações adicionais de IVA (bem como as dos respectivos juros compensatórios) relativamente aos meses de Março a Outubro de 2011, no entendimento de que nos períodos em causa a recorrida liquidou o imposto sobre o valor dos *green fees* à taxa reduzida, quando o deveria ter feito à taxa normal [face à alteração introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (Lei do OE para 2011), em resultado da qual a verba 2.15 da lista 1 anexa ao CIVA deixou de incluir entre as actividades sujeitas à aplicação da verba reduzida, nos termos do n.º 1 do art. 18º daquele Código, a prática de actividades físicas e desportivas].

Porém, a A..... S.A., ora recorrida, impugnou tais liquidações adicionais sustentando, em síntese, que a prática do golfe, por força das suas regras, deve ser considerada como participação numa prova desportiva, razão pela qual o *green fee*, como contraprestação devida por essa participação, se manterá incluído na verba 2.15 da Lista 1 anexa ao CIVA, sob a categoria provas e manifestações desportivas.

O TAF de Loulé julgou procedente a impugnação e anulou as ditas liquidações adicionais.

E, discordando, a Fazenda Pública recorre alegando que os *green fees* devem ser tributados à taxa normal, pois não integram o pagamento devido por uma “prova ou manifestação desportiva”, mas apenas o pagamento devido pela “prática de actividades físicas e desportivas”, pelo que deixaram de estar incluídos na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, face à alteração que lhe foi introduzida pela mencionada Lei do OE para 2011.

A questão a decidir é, portanto, a de saber se, com referência ao ano de 2011, os *green fees* devem ser tributados à taxa reduzida de IVA ao abrigo do disposto na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código.

3.2. Tratando-se, contudo, de questão que foi já analisada e apreciada por esta Secção de Contencioso Tributário do STA, em recentes acórdãos proferidos no passado dia 8 do corrente mês de Abril de 2015, nos procs. com os n.ºs 744/14, 745/14 e 745/14, subscritos pelos mesmos juizes que compõem a presente formação, limitar-nos-emos, agora, a remeter para a fundamentação aí expandida:

«Por razões de simplicidade na identificação da questão, cuja reapreciação vem solicitada pela recorrente, daremos aqui por reproduzido o segmento conclusivo final da sentença recorrida, para se perceber qual a razão da discordância relativamente a essa sentença.

Aí, escreveu-se:

“Em súmula:

1 - O jogo do golfe tem natureza desportiva, desde logo porque se encontra organizado no âmbito de um federação desportiva titular do estatuto de utilidade pública desportiva – a Federação –, a quem o Estado concedeu poderes públicos e direitos desportivos exclusivos, e impôs deveres relacionados com a promoção, a regulamentação, a direcção e a representação da modalidade.

2 - De acordo com a definição das regras do jogo do golfe aprovadas pela entidade internacional competente, quando uma pessoa se encontra num campo a jogar uma bola com um taco, desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras, jogando por buracos ou por pancadas, com ou sem handicap, tal pessoa encontra-se a jogar golfe e, portanto, a praticar um desporto.

3 - Se esta prática estiver enquadrada pelos regulamentos federativos e consequenciar a homologação dos resultados do golfista pela estrutura federativa da Federação, estamos perante uma prova desportiva; no caso contrário, tratar-se-á de mera manifestação desportiva.

4 - Na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro, o legislador pretendeu tributar à taxa reduzida as prestações de serviços que tenham como contraprestação (1) a entrada em provas e manifestações desportivas, bem como em espectáculos e outros divertimentos públicos (sujeito passivo de facto – espectador), ou (2) a utilização de instalações desportivas (sujeito passivo de facto – agente desportivo).

5 - As green fees cobradas pela Impugnante tinham como contraprestação o acesso a um campo de golfe classificado pela F..... para efeitos de aplicação do Sistema de Handicap EGA, isto é, tinha como contraprestação a utilização de uma instalação desportiva para que aí se realizasse uma prova ou manifestação desportiva, pelo que devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA.”

Discorda a Fazenda Pública desta interpretação da lei, alegando para tanto, e em síntese, que apenas os ingressos pagos em manifestações desportivas, tais como a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza (recorde-se que aqui apenas estão em causa os pagamentos feitos pelos próprios jogadores e não pelo público assistente) estariam

sujeitos à taxa reduzida, daí se excluindo os “green fees”, uma vez que se tratam de ingressos pagos, devidos apenas pela prática de actividades desportivas.

Vejam, então.

Tomando como boa, porque assim é, toda a explanação feita na sentença recorrida quanto às características legais e técnicas do campo de golfe da impugnante, bem como a extensa exposição histórica e cronológica da redacção que ao longo do tempo foi sendo dada às normas legais aplicáveis ao caso concreto, temos que saber se na sentença recorrida se decidiu correctamente.

No essencial, o que interessa saber é se, a Verba 2.15 da Lista I anexo ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro, admite a interpretação que lhe foi dada na sentença recorrida, ou deve ser interpretada tal como pretende a recorrente.

Na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, dispunha a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA que a taxa de imposto para as prestações de serviços constantes da lista I a ele anexa era de 6%, que não a taxa normal de 23 % prevista na sua alínea c).

Por sua vez, dispunha a verba 2.15 da Lista I anexo ao CIVA:

“Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

Exceptuam-se:

a) Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;

b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público, máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo, com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos”.

É comumente aceite que os “green fees” se tratam de taxas de utilização dos “greens” por parte dos jogadores de golfe, nos campos dos quais não sejam sócios ou membros, ou dos campos meramente comerciais, já que nos campos explorados por clubes ou associações de que os jogadores sejam membros a utilização do “green” é um dos direitos do membro, decorrente dessa sua qualidade.

No dizer do TJUE, aqueles “green fees” tratam-se da contrapartida económica pela concessão do direito de utilizar esse campo de golfe aos visitantes não-membros desse mesmo organismo, cfr. Acórdão datado de 19/12/2013, Processo n.º C-495/12, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs contra Bridport and West Dorset Golf Club Limited.

Mais esclarece o TJUE que, “Atendendo a que o acesso ao campo de golfe é necessário para praticar este desporto, a prestação que consiste na concessão do direito de utilizar um campo de golfe está estreitamente relacionada com a prática de desporto na acepção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Directiva 2006/112, independentemente do facto de se saber se a pessoa em questão pratica golfe de forma regular ou organizada, ou tendo em vista participar em competições desportivas”.

Deste excerto, já podemos começar a ter uma ideia do tipo de utilização do “green” que está intimamente ligado ao dito “green fee”.

Conforme se pode também colher do site da Federação (<http://portal.f.....pt/web/guest/clubes>), pode-se constatar que são seus filiados, Clubes, Associações e Sociedades – tais como a recorrida –, do conjunto destes membros há alguns que dispõem de “Campo” próprio – tal como a recorrida –, e do conjunto de filiados com “Campo” próprio, só alguns estão habilitados à organização de Torneios – onde não se insere a recorrida.

Além disso, e como se depreende das “Regras de Golfe”, também inseridas na página daquela Federação (<http://portal.f.....pt/web/guest/regra-7-treino>), na Regra 7, está previsto o treino por contraposição às competições, sendo certo que estas “Regras” estão estabelecidas para a realização de competições entre atletas (profissionais ou amadores), não estando aí expressamente previstas todas as possíveis utilizações do “Campo” de golfe em situações de não competição.

Além disso, por regra, todas as competições de golfe têm um regulamento próprio, onde é estabelecido um número máximo de inscrição de jogadores, o valor a pagar pela inscrição, a modalidade, demais regras e respectiva informação técnica.

Ou seja, daqui se pode concluir, com alguma facilidade, que o chamado “green fee” não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.

Na verdade, o conceito de manifestação desportiva, tal como usado pelas Leis Fiscais, na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto, artigo 32.º, e no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24/03, artigos 2.º e 6.º, implica que a manifestação desportiva, quer se destine à competição, quer se destine à divulgação de actividades desportivas, exige uma preparação anterior, uma organização anterior que implica divulgação pública, adequação de espaços, disponibilização de pessoal qualificado para tarefas auxiliares ou de arbitragem, obtenção de licenças, etc. ... Sendo certo, também, que

a expressão “manifestação desportiva”, sem carácter de competição, está sempre intimamente ligada a actividade desportiva no espaço público, cfr. os preceitos legais acima referidos.

De resto, o estabelecimento do “Handicap” de cada jogador de golfe, que (pode) ocorrer fora de competição, não está intimamente ligado ao pagamento do “green fee”, uma vez que cada jogador pode fazer a “volta” ao campo para estabelecimento desse “Handicap” no âmbito da qualidade de associado de um Clube filiado na F..... (cfr. <http://portal.f.....pt/web/guest/sistema-de-handicaps-ega>) e no caso de o fazer no campo do clube de que é membro, como já vimos, não carece de pagar o dito “green fee”, uma vez que já paga uma quota anual.

Assim, e ao abrigo do disposto nos artigos 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária, as normas em apreço não são susceptíveis de outra interpretação que não seja esta, posto que, as mesmas expressões usadas pelo legislador nos diversos diplomas legais assumem sempre o mesmo sentido, referem-se sempre à mesma realidade material, ao mesmo facto da vida real que pretendem regular e regulamentar.

Deve, assim, proceder o recurso que nos vinha dirigido, sendo que tem como consequência necessária a improcedência da impugnação que havia sido deduzido contra as liquidações em crise».

Em concordância com esta fundamentação, impõe-se o provimento do recurso, com a consequente revogação da sentença recorrida e a manutenção das liquidações adicionais impugnadas.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela recorrente, neste Supremo Tribunal Administrativo e em 1ª instância.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

IVA. Green Fee. Taxa Normal.

Sumário:

- I — O chamado «green fee» não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.*
- II — Essa «taxa de utilização do campo» não encontrava amparo na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que sobre a mesma incidia, no ano de 2011, IVA à taxa normal de 23%.*

Processo n.º 763/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 743/12.6BELLE

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Impugnante ou Recorrida), anulou as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que lhe foram efectuadas pelo Serviço de Finanças de Loulé com referência aos meses de Março a Outubro de 2011 por ter considerado que a taxa de imposto aplicável na tributação dos *green fees* ⁽¹⁾ é a normal e não a reduzida, que foi a cobrada pela sociedade naquele período.

1.2 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽²⁾:
 «1- A verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA não comporta a interpretação e aplicação que a douta sentença recorrida lhe deu.

2- Já pela sua letra, porque a frase “prova ou manifestação desportiva” se refere a um evento desportivo, supõe uma competição; não pode ser invocada com a acepção de simples prática desportiva.

3- E, a significação técnica das palavras green fees não exprime e envolve essa hipótese, antes vale como a contraprestação da disponibilidade do campo para a prática da modalidade.

4- Já porque a sua integração no sistema jurídico não é de molde a afectar o seu sentido e alcance, de forma a abranger a situação controvertida.

5- Com efeito, afigura-se-nos, que as conexões estabelecidas na douta sentença emitida se revelam inadequadas para deduzir lógico-objectivamente o conteúdo seguido e aplicado.

Assim, pelo exposto, e, principalmente, pelo que será suprido pelo Douro Tribunal, deve ser revogada a sentença sub judice, como é de JUSTIÇA».

1.3 A Impugnante contra alegou, com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«I. Vem o presente recurso interposto contra a Sentença proferida, em 23 de Abril de 2014, no âmbito do processo de impugnação judicial que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé sob o n.º 743/12.6BELLE, a qual julgou totalmente procedente a Impugnação Judicial apresentada pela ora Recorrida contra os actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 12102973, 12102975, 12102977, 12102979, 12102981, 12102983, 12102985, 12102987 e respectivos juros compensatórios n.ºs 12102974, 12102976, 12102978, 12102980, 12102982, 12102984, 12102986, 12102988, relativos aos períodos de 03/2011 a 10/2011, no valor total de € 665.678,90 (seiscentos e sessenta e cinco mil, seiscentos e setenta e oito euros e noventa cêntimos).

II. Não se conformando com tal decisão, a Fazenda Pública vem, em síntese, alegar que os green fees mais não são do que “o valor que cada jogador paga para dar uma volta ao campo” e não “a participação numa prova ou manifestação desportiva”.

III. Alegando, ainda, que “É um erro supor que uma norma pode ser interpretada isoladamente, sem olhar às conexões e relações que tenha com outras normas do mesmo sistema legal. Porém, na falta dos elementos ou indicações em contrário como no caso, importa favorecer e letra do preceito a interpretar. Ora, esta não comporta o entendimento da fórmula prova ou manifestação desportiva sustentada pelo tribunal recorrido”

IV. Porém, entende a Reclamante que tais argumentos não são susceptíveis de pôr em causa as doudas conclusões expressas na sentença recorridas qual a Recorrida adere integralmente.

V. Pelo contrário, entende a Recorrida que a interpretação da Verba 2.15 com recurso aos elementos, meios, factores ou critérios, de forma harmónica e não isoladamente, permitirá concluir que o jogo de golfe tem natureza desportiva por se encontrar organizado no âmbito de uma federação desportiva titular do estatuto de utilidade pública desportiva, organização na qual a Recorrida se insere, reunindo, assim, as condições para a prática do logo de golfe nas suas instalações – os greens que explora.

VI. Na verdade, a evolução da redacção da referida Verba 2.15 da Lista I, mesmo antes da alteração que passou a incluir a “prática de actividades físicas e desportivas”, sempre acolheu a tributação dos greens fees à taxa reduzida;

VII. Pelo que, aos green fees – taxa de acesso aos greens pagas pelos golfistas que pretendem jogar nos campos da Recorrida – deve ser aplicada a taxa reduzida de IVA ao abrigo do disposto na Verba 2.15 do Código do IVA.

VIII. A Recorrida louva-se, assim, na sentença recorrida, a qual julgou bem a causa, sub judice, devendo ser mantida na íntegra, com as legais consequências.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, sempre com o doudo suprimento de V. Exas., deverá ser julgado improcedente o recurso apresentado pela Fazenda Pública, e assim, confirmada a douta Sentença recorrida, nos seus exactos termos».

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja declarada a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia ou, assim não se entendendo, seja concedido fundamento ao recurso, revogada a sentença e mantidas as liquidações impugnadas, com a seguinte fundamentação ⁽³⁾:

«[...] Como refere o ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa ¹ [l' Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, I volume, página 224], “A jurisprudência tradicional do STA quanto à delimitação da sua competência em relação à dos Tribunais Centrais Administrativos vinha sendo no sentido de ser a efectuada com base nos fundamentos do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações, que fixam o objecto do recurso (art. 684.º, n.º 3, do CPC), o recorrente pede a alteração da matéria de factica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendibilidade ou relevo desses factos para o julgamento da causa.”

“Mais recentemente o STA, por razões pragmáticas, passou a adoptar o entendimento de que, perante as conclusões das alegações de recurso que não estejam suportadas em factos estabelecidos no probatório fixado na sentença recorrida, haverá que ponderar se tais conclusões se traduzem efectivamente em novos factos que contrariam os fixados ou em novas ilações de facto deles retiradas (caso em que se verifica excepção dilatória de incompetência do STA para conhecimento do recurso) ou se, pelo contrário, estão em causa factos, em abstracto, irrelevantes para a decisão da questão decidenda ou meras ilações jurídicas retiradas dos factos fixados, caso em que o STA será ainda competente para conhecer do recurso”² [2^a Obra citada, página 226].

São juízos de facto as ilações que o tribunal retira da factualidade apurada que não envolvem a interpretação de regras jurídicas ou a aplicação da sensibilidade jurídica do julgador.

Ora, da conjugação das conclusões 2) e 3), resulta que a recorrente sustenta a ilação ou juízo de facto de que os *green fees* em causa são pagos pela utilização do *green* para a mera prática de actividades desportivas, o que contraria a ilação de facto tirada pela sentença recorrida, em função da factualidade apurada, de que os *green fees* são pagos pela utilização do campo de golfe para participar numa prova desportiva.

Assim sendo, como nos parece que é, o STA é, pois, incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, sendo competente par o efeito o TCAS.

O recorrente poderá requerer a remessa do processo ao Tribunal competente, nos termos do estatuído no artigo 18.º/2 do CPPT.

Se assim não for entendido, então, parece-nos que o recurso deve ser provido.

Vejamos, pois.

Nos termos do disposto na verba 2.15 da Lista I do CIVA, na redacção introduzida pela LOE para 2011, estão sujeitos a taxa reduzida, espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, com as excepções ali referidas.

Em teoria, a situação em análise apenas poderia ser integrada nas provas e manifestações desportivas.

Vejamos.

Os *green fees* são quantias pagas pelos jogadores por uma volta ao campo de golfe.

Na redacção imediatamente anterior à introduzida pela LOE para 2011 à verba 2.15 da Lista I do CIVA estava, também, sujeita a taxa reduzida a prática de actividades físicas e desportivas.

Sucede que com tal alteração, no que agora interessa, apenas estão sujeitas a taxa reduzida as provas e manifestações desportivas e já não a prática e actividades desportivas.

Ora, prática desportiva e prova desportiva ou manifestação desportiva são realidades diferentes.

Na verdade, o que distingue a prática desportiva da prova desportiva ou manifestação desportiva é o carácter de competição e a existência de uma entidade terceira que julgue, aprecie ou classifique os competidores e ateste a cumprimento das regras com árbitros, juízes e outros.

Provas desportivas serão, pois, os campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza.

Ora, no caso dos autos, em função da factualidade apurada, a ilação que se retira é que os *green fees* são devidos não pela participação em qualquer prova desportiva, mas sim pela utilização do campo de golfe para a simples prática de golfe, ou seja, para a prática de uma actividade desportiva.

Assim sendo, a actividade em causa não está sujeita à taxa reduzida de IVA, mas sim à taxa normal».

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença recorrida fez ou não correcto julgamento quando considerou, com referência ao ano de 2011, que os *green fees* devem ser tributados à taxa reduzida de IVA ao abrigo do disposto na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se constituem o pagamento devido por uma “prova ou manifestação desportiva” ou, pelo contrário, não são mais do que o pagamento devido pela “prática de actividades físicas e desportivas”.

Previamente, cumpre também apreciar a questão da competência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos: «[...]

1.

Em 14 de Dezembro de 2011, foi elaborada a Ordem de Serviço n.º OI.2011.01870, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, na qual foi determinada a realização de inspecção de âmbito parcial (IVA do exercício de 2011) relativamente ao sujeito passivo A....., SA – cfr. fls. 158-160 v do apenso.

2.

No dia 10 de Abril de 2012, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária relativo à acção inspectiva referida no ponto anterior, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(…)

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1 Serviços de golfe tributados à taxa normal

A alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) refere que a taxa de 6% se aplica às prestações de serviços constantes da lista I anexa ao diploma e a alínea c) que se aplica a taxa de 23% às restantes prestações de serviços.

Até 2010-12-31 a verba 2.15 da lista referia: “Espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos. Exceptuam-se a)... b)...”. Com a publicação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado 2011), esta verba foi alterada, passando a constar: “Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos. Exceptuam-se a)... b)...”

Em 2011-02-14 foi publicado o ofício articulado n.º 30124 da Direcção de Serviços do IVA, onde no ponto 7 consta “... devendo entender-se que a verba 2.15 da lista I anexa ao CIVA contempla, apenas, as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivos e outros divertimentos públicos”, referindo ainda que o entendimento produz efeitos a partir de 1 de Março de 2011.

Depois de analisada a contabilidade do SP, constatou-se que em 2011 foi aplicada a taxa reduzida nos serviços relacionados com a prática do golfe, nomeadamente nos «green fees» (valor cobrado ao golfista pela prática da modalidade desportiva no campo de golfe) e que nos documentos de receita consta que o IVA se encontra incluído, referindo a taxa de 6%.

(…)

Os valores contabilizados na conta de IVA liquidado 2433111, correspondem à liquidação de IVA na prestação de serviços de golfe (conta 72.11 – Green Fees tx red, 72.12 – Campo Prática, 72.23 – green Fee anual tx red) e de outros serviços marginais (conta 7826101 – venda de energia – tx reduzida, 7816303 – construção de jardins tx reduzida e 78167 – Outros rendimentos suplementares tx reduzida).

(…)

No quadro seguinte resumem-se os cálculos efectuados, por forma a determinar a base tributável dos serviços de golfe que foi tributada à taxa reduzida e que, face à legislação em vigor, deveria ter sido à taxa normal, para efeitos de correcção: (...)

Na coluna 1 consta o montante de IVA liquidado à taxa reduzida contabilizado na conta 2433111 e na coluna 2 o IVA liquidado à taxa reduzida, incluído na coluna anterior e que não está relacionado com golfe (referente a serviços de venda de electricidade, construção de jardins e outros proveitos), que se encontra discriminado no quadro que consta do anexo 1.

(…)

III. 4 Notas de crédito

(...) As regularizações de IVA a favor do SP decorrentes de notas de crédito encontram-se contabilizadas nas contas 243416 e 243412 (Anexo 6 do PET).

Analisados os documentos de suporte, concluiu-se que nos documentos discriminados no quadro seguinte não consta a prova a que alude a legislação citada.

(...)

– cfr. fls. 158-165 do apenso.

3.

Na sequência da acção inspectiva, foram emitidas as seguintes liquidações – actos impugnados:

- a) Liquidação n.º 12102973, relativa ao IVA do período 11.03, no valor de € 83.332,54;
- b) Liquidação n.º 12102975, relativa ao IVA do período 11.04, no valor de € 93.023,19;
- c) Liquidação n.º 12102977, relativa ao IVA do período 11.05, no valor de € 87.508,51;
- d) Liquidação n.º 12102979, relativa ao IVA do período 11.06, no valor de € 68.856,10;
- e) Liquidação n.º 12102981, relativa ao IVA do período 11.07, no valor de € 42.863,03;
- f) Liquidação n.º 12102983, relativa ao IVA do período 11.08, no valor de € 57.281,56;
- g) Liquidação n.º 12102985, relativa ao IVA do período 11.09, no valor de € 91.447,35;
- h) Liquidação n.º 12102987, relativa ao IVA do período 11.10, no valor de € 125.437,85;
- i) Liquidação n.º 12102974, relativa a juros do período 11.03, no valor de € 3.068,46;
- j) Liquidação n.º 12102976, relativa a juros do período 11.04, no valor de € 3.078,69;
- k) Liquidação n.º 12102978, relativa a juros do período 11.05, no valor de € 2.627,65;
- l) Liquidação n.º 12102980, relativa a juros do período 11.06, no valor de € 1.841,19;
- m) Liquidação n.º 12102982, relativa a juros do período 11.07, no valor de € 991,13;
- n) Liquidação n.º 12102984, relativa a juros do período 11.08, no valor de € 1.148,77;
- o) Liquidação n.º 12102986, relativa a juros do período 11.09, no valor de € 1.523,29;

p) Liquidação n.º 12102988, relativa a juros do período 11.10, no valor de € 1.649,59.
– cfr fls. 28-43 dos autos.

4.

[A] A....., SA, explora os campos de golfe «.....», «.....» e «.....» – facto admitido por acordo.

5.

O golfe é um desporto auto regulado através de 34 regras reconhecidas pela Federação Internacional de Golfe e publicadas pela R&A, as quais se dão aqui por integralmente reproduzidas e que, no que ora interessa, têm o seguinte teor:

“(…)

Secção III – Regras do jogo

Regra 1 – O jogo (…)

1-1. Geral

O jogo de Golfe consiste em jogar uma bola com um taco desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras.

(…)

Regra 2 – Jogo por Buracos (…)

2-1. Geral

Uma partida consiste num lado jogar contra outro ao longo de uma volta convencional, a menos que algo diferente seja estabelecido pela Comissão Técnica. As partidas por buracos são disputadas buraco a buraco. A não ser que algo diferente esteja estabelecido nas Regras, o lado que meter a bola no buraco em menos pancadas ganha esse buraco.

Em partidas com abono, o resultado líquido mais baixo ganha o buraco.

Regra 3 – Jogo por Pancadas (…)

3-1. Geral; Vencedor

Uma competição por pancadas consiste em os competidores completarem cada buraco da volta convencional ou voltas e, para cada volta, entregar um cartão de resultados no qual foram registados os resultados «gross» de cada buraco. Cada competidor está a jogar contra cada um dos outros competidores. O vencedor é o competidor que faz a volta convencional, ou voltas, em menor número de pancadas.

Numa competição com abono, o competidor com o menor resultado líquido na volta convencional, ou voltas, é o vencedor.

(…)

Regra 6 – O Jogador

(…)

6-2. Abono (handicap)

a. Jogo por Buracos

Antes de começar uma partida numa competição com abono, os jogadores devem indicar, uns aos outros, qual o respectivo abono. Se um jogador começar a partida tendo declarado um abono mais elevado do que aquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas dadas ou recebidas, é desclassificado; caso contrário, o jogador tem de jogar com o abono declarado.

b. Jogo por Pancadas

Em qualquer volta de uma competição com abono, o competidor tem de verificar se o seu abono está registado no cartão de resultados, antes de o entregar à Comissão Técnica. Se nenhum abono estiver registado no cartão de resultados antes de o devolver (Regra 6-6b), ou se o abono registado for superior àquele que lhe corresponde e isso afectar o número de pancadas recebidas, ele é desclassificado da competição com abono; caso contrário, o resultado será válido.

(…)

– cfr: o site da Federação Internacional de Golfe - <http://www.igfgolf.org/about-golf/the-rules-of-golf/> - e o site da Federação Portuguesa de Golfe <http://portal.fpg.pt/web/guest/regras-golfe/introducao>.

6.

Em Portugal, as competições de golfe são organizadas pela Federação Portuguesa de Golfe - UPD, que se encontra filiada na Federação Internacional de Golfe e na Associação Europeia de Golfe – cfr: o site da FIG em <http://www.igfgolf.org/nationalmembers/portuguese-golf-federation> e o site da EGA em <http://www.ega-golf.ch/020000/020131.asp>

7.

Em 2011, a Federação Portuguesa de Golfe utilizava o «Sistema de Handicaps EGA» da Associação Europeia de Golfe para efectuar a gestão dos abonos dos golfistas em Portugal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

“(…)

PARTE 1. INTRODUÇÃO

1. Pressupostos; Finalidades do «Sistema de Handicap EGA»

Responsabilidades da Federação Portuguesa de Golfe (FPG,)

1.1 Pressupostos

O Sistema de Handicap EGA é baseado no pressuposto de que cada jogador quer tentar fazer o melhor resultado possível em cada buraco de cada volta que jogue e que registe e comunique o maior número possível de Resultados Válidos.

O sistema só pode ser utilizado por sócios de um Clube Filiado (ver definição 2.1), membros individuais de uma Federação Nacional ou jogadores individuais registados e controlados por uma Federação Nacional, de forma a permitir supervisionar os «handicaps» de golfe na Europa.

(...)

PARTE 2. DEFINIÇÕES (...)

2.1 Clube filiado («Affiliated club»)

Um «Clube Filiado» é um clube de golfe filiado na FPG ou Autoridade Regional ou em qualquer outra organização filiada ou reconhecida pela FPG ou Autoridade Regional como sendo Autoridade de Handicap.

(...)

2.19 Condições de Handicap («Handicap conditions»)

As «Condições de Handicap» são os pré-requisitos necessários para que os resultados Válidos possam ser usados para efeito de handicap.

As Condições de Handicap aplicam-se apenas quando:

- A volta é jogada num Campo Classificado com um comprimento mínimo de 2,750 metros em 18 buracos, ou de 1.375 metros em 9 buracos;

- O campo jogado está classificado pela FPG, de acordo com o Sistema de Classificação de Campos USGA;

- O comprimento do campo jogado não se afasta mais de 100 metros de distância medida aquando da classificação do campo para 18 buracos, ou de 50 metros para 9 buracos (ver cláusula 10);

- As marcas dos «tees» usadas para designar o Ponto de Partida (Regras de Golfe, Definições) são colocadas nos «tees» de acordo com a cláusula 10.4;

- A volta é jogada de acordo com as Regras de Golfe, tal como aprovadas pelo R&A Rules Limited;

- A modalidade de jogo é Jogo por Pancadas («Stroke Play»), Par (= Bogey) ou «Stableford», desde que as modalidades Par e «Stableford» se joguem sem redução no Handicap de Jogo EGA (= 100% x Handicap de Jogo EGA);

- O resultado é registado por um Marcador (ver definição 2.25).

(...)

2.24 Clube de filiação (Home club)

Um «Clube de Filiação» é um Clube Filiado através do qual o jogador é sócio da FPG.

Nota 1: Se o jogador for sócio de mais do que um Clube Filiado num país, ele terá que indicar um deles como o seu Clube de Filiação.

Nota 2: Em circunstâncias excepcionais, se um jogador reside em dois países diferentes durante um período de três ou mais meses consecutivos, ele poderá ter um Clube de Filiação em cada país (Ver Apêndice G, Decisão 4.3).

2.25 Marcador «Marker»

Um «Marcador» é um jogador que:

a) tem, ou já teve, um Handicap EGA;

b) um jogador que tem um handicap atribuído por uma autoridade reconhecida pela FPG; ou

c) qualquer outro jogador aprovado pela Comissão de Handicap.

(...)

2.32 Competição Válida («Qualifying Competition»)

Uma «Competição Válida» é qualquer competição onde prevaleçam as Condições de Handicap.

(...)

PARTE 4. GESTÃO DE HANDICAPS (HANDICAPPING)

(...)

12. Direitos e Obrigações da Federação Portuguesa de Golfe

A FPG:

12.2 - Tem total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicap EGA em Portugal, sujeita apenas à jurisdição da EGA. (...)

12.4 - Deve determinar o Course Rating e o Slope Rating para todos os Campos de Referência dos Clubes Filiados e todos os outros campos aprovados pela FPG para efeitos de handicap. (...)

12.8 - Tem o direito de, em qualquer altura, obter informações relacionadas com a gestão de handicaps das Autoridades Regionais e dos Clubes Filiados. (...)

12.13 - Deve estabelecer os procedimentos a adoptar para o registo de Resultados Válidos (ver apêndice P, 3.1 e 3.2).

(...)

14. Direitos e obrigações do clube filiado

Um clube filiado:

14.1 - É a Autoridade de Handicap junto de todos os associados que o têm como Clube de Filiação, estando sujeito à jurisdição global da Autoridade Regional (se aplicável) e da FPG.

(...)

16. Direito e obrigações do jogador

O jogador:

16.1 - Terá um Handicap Exacto atribuído e registado pela sua Autoridade de Handicap. Esse handicap será utilizado em qualquer parte, incluindo noutros Clubes Filiados dos quais o jogador seja associado (ver Apêndice P, 2.1) (...)

16.6 - É da sua responsabilidade garantir que TODOS os Resultados Válidos, completos ou não, são entregues à sua Autoridade de Handicap. Se o jogo tiver ocorrido num Clube Filiado que não no seu Clube de Filiação, o jogador é OBRIGADO a participar TODOS os resultados ao seu Clube de Filiação.

16.7 - Antes de qualquer competição, o jogador é responsável por garantir que todas as alterações ao seu Handicap Exacto foram devidamente feitas (ver Apêndice P, 3.2) (...)

16.9 - Tem que entregar, em cada ano civil, pelo menos quatro (4) Resultados Válidos para que a sua Autoridade de Handicap tenha informação suficiente acerca da sua capacidade de jogo para confirmar ou ajustar o seu Handicap Exacto EGA na revisão anual.

Nota: Se um jogador não entregar pelo menos quatro (4) Resultados Válidos, incluindo “Não devolvidos”, o seu Handicap EGA não é estatisticamente fiável, podendo não reflectir o seu potencial de jogo e, normalmente, não deve ser aceite para participar em Competições Válidas que exijam Handicap EGA. Pode ser usado para jogar golfe social ou semelhante (ver cláusula 22.4 - 22.7) (ver apêndice P, 3.6 e 6.1.k).

(...)

APÊNDICE P

OPÇÕES TOMADAS PELA FEDERAÇÃO PORTUGUESA DE GOLFE

De acordo com o disposto no Apêndice K, a Federação Portuguesa de Golfe deliberou fixar para os Clubes Filiados, jogadores filiados e Membros Institucionais o seguinte:

1. Utilização do Sistema de Handicap EGA

1.1 Em Portugal não há Autoridades Regionais, tendo a FPG total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicaps EGA.

1.2 A Autoridade de Handicap de um jogador é o seu Clube de Filiação, por delegação da FPG. (...)

1.3 O Sistema de Handicaps EGA só pode ser usado por jogadores filiados na FPG, membros de um clube filiado. (...) A FPG não gere directamente os handicaps dos jogadores, excepto em certos casos em que o Clube Filiado tem a Autoridade de Handicap suspensa devido a infracção grave às regras do Sistema de Handicaps EGA e, neste caso, por um período não superior a 90 dias.

2. Filiação na FPG

2.1 Todos os jogadores membros de um Clube Filiado em Portugal têm que ser filiados na FPG e pagar a Licença de Amador anual. Os jogadores têm que ter um Clube de Filiação numa outra Federação Nacional. O Clube de Filiação é o Clube que regista o jogador na FPG e paga a respectiva Licença de Amador. (...)

2.2 Todos os jogadores que paguem a Licença de Amador, independentemente de terem ou não handicap devem ser inseridos no software Datagolf.

3. Gestão de handicaps

3.1 O registo de todos os Resultados Válidos e Validáveis tem de ser feito utilizando para o efeito o software fornecido pela FPG. (...)

3.4 Não pode ser atribuído um handicap exacto EGA, pela Comissão de Handicaps, sem um exame prévio sobre as Regras básicas de Golfe e etiqueta, cabendo essa responsabilidade ao Clube de Filiação ou aos Profissionais de ensino credenciados, a quem o Clube de Filiação delegue essa função. (...)

- cfr. <http://www.rilhadas.com/imgs/uploads/files/ega1.pdf>.

8.

Os campos de golfe “.....” (.....), “.....” (.....) e “.....” (.....), explorados por A....., SA, encontram-se classificados pela Federação Portuguesa de Golfe para efeitos de determinação do seu grau de dificuldade e consequente aplicação do Sistema de Handicap EGA – cfr.

<http://www.datagolf.pt/scoring/asp/course.asp?ncourse=42>, <http://www.datagolf.pt/scoring/asp/course.asp?ncourse=9>, e <http://www.datagolf.pt/scoring/asp/course.asp?ncourse=91>, respectivamente.

9.

[A] A....., SA, encontra-se registada na Federação Portuguesa de Golfe como “membro institucional”, por se tratar de “sociedade gestora e/ou exploradora de campo de golfe” – cfr. <http://portal.fpg.pt/web/guest/sociedades>.

10.

As partidas de golfe dependem do pagamento, pelos respectivos participantes, de uma taxa de acesso designada por green fee – facto admitido por acordo.

11.

Em 12 de Dezembro de 2013, [a] A....., SA, efectuou o pagamento integral da dívida exequenda com origem nas liquidações identificadas em 3. – cfr. fls. 153 dos autos».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 As QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Nos presentes autos vêm impugnadas as liquidações adicionais de IVA que a AT efectuou à sociedade ora recorrida no entendimento de que, nos períodos em causa, todos respeitantes ao ano de 2011, esta liquidou o imposto sobre o valor dos *green fees* à taxa reduzida, quando o deveria ter feito à taxa normal. Isto, porque a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), alterou a verba 2.15 da lista I anexa ao CIVA, que deixou de incluir entre as actividades sujeitas à aplicação da verba reduzida, nos termos do n.º 1 do art. 18.º daquele Código, a *prática de actividades físicas e desportivas*.

A Impugnante, ora recorrida, sustentou, em síntese, que a prática do golfe, por força das suas regras, deve ser considerada como participação numa prova desportiva, motivo por que o *green fee*, como contraprestação devida por essa participação, se mantém incluída na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, sob a categoria *provas e manifestações desportivas*.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé deu razão à Impugnante e anulou as liquidações adicionais.

A Fazenda Pública recorre sustentando que os *green fees* devem ser tributados à taxa normal, pois não integram o pagamento devido por uma “*prova ou manifestação desportiva*”, mas apenas o pagamento devido pela “*prática de actividades físicas e desportivas*”, motivo por que deixaram de estar incluídos na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, em virtude da alteração que lhe foi introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2011.

Assim, como deixámos já dito, a questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez ou não correcto julgamento quando considerou, com referência ao ano de 2011, que os *green fees* devem ser tributados à taxa reduzida de IVA ao abrigo do disposto na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se constituem o pagamento devido por uma “*prova ou manifestação desportiva*” ou, pelo contrário, não são mais do que o pagamento devido pela “*prática de actividades físicas e desportivas*”.

Antes, haverá que verificar se este Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, questão que, sendo do conhecimento oficioso, foi suscitada pelo Procurador-Geral Adjunto.

2.2.2 DA COMPETÊNCIA EM RAZÃO DA HIERARQUIA

O Procurador-Geral Adjunto suscita a questão da competência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia com o fundamento de que, «*da conjugação das conclusões 2) e 3), resulta que a recorrente sustenta a ilação ou juízo de facto de que os green fees em causa são pagos pela utilização do green para a mera prática de actividades desportivas, o que contraria a ilação de facto tirada pela sentença recorrida, em função da factualidade apurada, de que os green fees são pagos pela utilização do campo de golfe para participar numa prova desportiva*».

É certo que, nos termos do disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, a competência para conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em matéria de contencioso tributário, compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando os recursos tenham por exclusivo fundamento matéria de direito, constituindo uma excepção à competência generalizada dos tribunais centrais administrativos, aos quais cabe conhecer «*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º*» [art. 38.º, alínea a), do ETAF].

Assim, para aferir da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, em face das mesmas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto, seja por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, seja porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, seja ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos.

No seu parecer, o Procurador-Geral Adjunto entende que é relativamente a este último aspecto – as ilações de facto a retirar dos factos provados – que se verifica a divergência entre as conclusões das alegações de recurso e a sentença que justificaria que a competência para conhecer do presente recurso não esteja cometida a este Supremo Tribunal Administrativo.

Salvo o devido respeito, não concordamos.

«Os juízos de facto são as ilações que o tribunal retira da factualidade apurada que não envolvem a interpretação de regras jurídicas ou a aplicação da sensibilidade jurídica do julgador» (4).

Ora, saber se o *green fee* se destina ao pagamento pela utilização do campo de golfe (*green*) para efeitos de uma *prova ou manifestação desportiva*, como sustenta a Recorrida, ou se se destina ao pagamento pela utilização do campo de golfe não inserida numa prova ou manifestação desportiva, como defende a Recorrente, não constitui uma mera questão de facto, pois demanda a interpretação de regras jurídicas, como se verá adiante, e, ademais, constitui o próprio cerne da questão a dirimir nos autos.

Improcede, assim, a invocada excepção dilatória da incompetência do Tribunal em razão da hierarquia.

2.2.3 DA TAXA DE IVA APLICÁVEL AOS *GREEN FEES*

A questão em causa foi já tratada por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em recentes acórdãos, proferidos em 8 do corrente mês de Abril de 2015, nos processos com os n.ºs 744/14, 745/14 e 745/14 (5), subscritos por esta mesma formação, se bem que com outro relator. Por isso, vamos limitar-nos a remeter para a fundamentação aí expendida:

«Por razões de simplicidade na identificação da questão, cuja reapreciação vem solicitada pela recorrente, daremos aqui por reproduzido o segmento conclusivo final da sentença recorrida, para se perceber qual a razão da discordância relativamente a essa sentença.

Aí, escreveu-se:

“Em súmula:

1- O jogo do golfe tem natureza desportiva, desde logo porque se encontra organizado no âmbito de uma federação desportiva titular do estatuto de utilidade pública desportiva – a Federação Portuguesa de Golfe –, a quem o Estado concedeu poderes públicos e direitos desportivos exclusivos, e impôs deveres relacionados com a promoção, a regulamentação, a direcção e a representação da modalidade.

2- De acordo com a definição das regras do jogo do golfe aprovadas pela entidade internacional competente, quando uma pessoa se encontra num campo a jogar uma bola com um taco, desde o ponto de partida até ao buraco, executando uma pancada ou pancadas sucessivas em conformidade com as regras, jogando por buracos ou por pancadas, com ou sem handicap, tal pessoa encontra-se a jogar golfe e, portanto, a praticar um desporto.

3- Se esta prática estiver enquadrada pelos regulamentos federativos e consequenciar a homologação dos resultados do golfista pela estrutura federativa da Federação Portuguesa de Golfe, estamos perante uma prova desportiva; no caso contrário, tratar-se-á de mera manifestação desportiva.

4- Na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro, o legislador pretendeu tributar à taxa reduzida as prestações de serviços que tenham como contraprestação (1) a entrada em provas e manifestações desportivas, bem como em espectáculos e outros divertimentos públicos (sujeito passivo de facto – espectador), ou (2) a utilização de instalações desportivas (sujeito passivo de facto – agente desportivo).

5- As *green fees* cobradas pela Impugnante tinham como contraprestação o acesso a um campo de golfe classificado pela FPG para efeitos de aplicação do Sistema de Handicap EGA, isto é, tinha como contraprestação a utilização de uma instalação desportiva para que aí se realizasse uma prova ou manifestação desportiva, pelo que devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA.”

Discorda a Fazenda Pública desta interpretação da lei, alegando para tanto, e em síntese, que apenas os ingressos pagos em manifestações desportivas, tais como a competição em campeonatos, torneios ou taças ou outros eventos desportivos com idêntica natureza (recorde-se que aqui apenas estão em causa os pagamentos feitos pelos próprios jogadores e não pelo público assistente) estariam sujeitos à taxa reduzida, daí se excluindo os “*green fees*”, uma vez que se tratam de ingressos pagos, devidos apenas pela prática de actividades desportivas.

Vejamos, então.

Tomando como boa, porque assim é, toda a explanação feita na sentença recorrida quanto às características legais e técnicas do campo de golfe da impugnante, bem como a extensa exposição histórica e cronológica da redacção que ao longo do tempo foi sendo dada às normas legais aplicáveis ao caso concreto, temos que saber se na sentença recorrida se decidiu correctamente.

No essencial, o que interessa saber é se, a Verba 2.15 da Lista I anexo ao Código do IVA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro, admite a interpretação que lhe foi dada na sentença recorrida, ou deve ser interpretada tal como pretende a recorrente.

Na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, dispunha a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA que a taxa de imposto para as prestações de serviços constantes da lista I a ele anexa era de 6%, que não a taxa normal de 23 % prevista na sua alínea c).

Por sua vez, dispunha a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA:

“Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

Exceptuam-se:

a) *Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;*

b) *As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público, máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo, com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos”.*

É comumente aceite que os “green fees” se tratam de taxas de utilização dos “greens” por parte dos jogadores de golfe, nos campos dos quais não sejam sócios ou membros, ou dos campos meramente comerciais, já que nos campos explorados por clubes ou associações de que os jogadores sejam membros a utilização do “green” é um dos direitos do membro, decorrente dessa sua qualidade.

No dizer do TJUE, aqueles “green fees” tratam-se da contrapartida económica pela concessão do direito de utilizar esse campo de golfe aos visitantes não-membros desse mesmo organismo, cfr. Acórdão datado de 19/12/2013, Processo n.º C-495/12, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs contra Bridport and West Dorset Golf Club Limited.

Mais esclarece o TJUE que, “Atendendo a que o acesso ao campo de golfe é necessário para praticar este desporto, a prestação que consiste na concessão do direito de utilizar um campo de golfe está estreitamente relacionada com a prática de desporto na acepção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Directiva 2006/112, independentemente do facto de se saber se a pessoa em questão pratica golfe de forma regular ou organizada, ou tendo em vista participar em competições desportivas”.

Deste excerto, já podemos começar a ter uma ideia do tipo de utilização do “green” que está intimamente ligado ao dito “green fee”.

Conforme se pode também colher do site da Federação Portuguesa de Golfe (<http://portal.fpg.pt/web/guest/clubes>), pode-se constatar que são seus filiados, Clubes, Associações e Sociedades – tais como a recorrida –, do conjunto destes membros há alguns que dispõem de “Campo” próprio – tal como a recorrida –, e do conjunto de filiados com “Campo” próprio, só alguns estão habilitados à organização de Torneios – onde não se insere a recorrida.

Além disso, e como se depreende das “Regras de Golfe”, também inseridas na página daquela Federação (<http://portal.fpg.pt/web/guest/regra-7-treino>), na Regra 7, está previsto o treino por contraposição às competições, sendo certo que estas “Regras” estão estabelecidas para a realização de competições entre atletas (profissionais ou amadores), não estando aí expressamente previstas todas as possíveis utilizações do “Campo” de golfe em situações de não competição.

Além disso, por regra, todas as competições de golfe têm um regulamento próprio, onde é estabelecido um número máximo de inscrição de jogadores, o valor a pagar pela inscrição, a modalidade, demais regras e respectiva informação técnica.

Ou seja, daqui se pode concluir, com alguma facilidade, que o chamado “green fee” não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.

Na verdade, o conceito de manifestação desportiva, tal como usado pelas Leis Fiscais, na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto, artigo 32.º, e no Decreto Regulamentar n.º 2-A/2005 de 24/03, artigos 2.º e 6.º, implica que a manifestação desportiva, quer se destine à competição, quer se destine à divulgação de actividades desportivas, exige uma preparação anterior, uma organização anterior que implica divulgação pública, adequação de espaços, disponibilização de pessoal qualificado para tarefas auxiliares ou de arbitragem, obtenção de licenças, etc. ... Sendo certo, também, que a expressão “manifestação desportiva”, sem carácter de competição, está sempre intimamente ligada a actividade desportiva no espaço público, cfr: os preceitos legais acima referidos.

De resto, o estabelecimento do “Handicap” de cada jogador de golfe, que (pode) ocorre(r) fora de competição, não está intimamente ligado ao pagamento do “green fee”, uma vez que cada jogador pode fazer a “volta” ao campo para estabelecimento desse “Handicap” no âmbito da qualidade de associado de um Clube filiado na FPG (cfr: <http://portal.fpg.pt/web/guest/sistema-de-handicaps-ega>) e no caso de o fazer no campo do clube de que é membro, como já vimos, não carece de pagar o dito “green fee”, uma vez que já paga uma quota anual.

Assim, e ao abrigo do disposto nos artigos 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária, as normas em apreço não são susceptíveis de outra interpretação que não seja esta, posto que, as mesmas expressões usadas pelo legislador nos diversos diplomas legais assumem sempre o mesmo sentido, referem-se sempre à mesma realidade material, ao mesmo facto da vida real que pretendem regular e regulamentar.

Deve, assim, proceder o recurso que nos vinha dirigido, sendo que tem como consequência necessária a improcedência da impugnação que havia sido deduzido contra as liquidações em crise».

Pelo que deixámos dito, o recurso será provido, com a conseqüente revogação da sentença recorrida e a manutenção das liquidações adicionais impugnadas.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal dos citados acórdãos:

I - O chamado “*green fee*” não se destina a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva, antes se destina a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.

II - Essa “*taxa de utilização do campo*” não encontrava amparo na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que sobre a mesma incidia, no ano de 2011, IVA à taxa normal de 23%.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela Recorrente, neste Supremo Tribunal Administrativo e em 1.^a instância.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) Contrapartida cobrada pelos proprietários dos campos de golfe aos praticantes pelo acesso aos campos de jogo (greens) para a prática do golfe.

(²) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

(³) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

(⁴) JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.^a edição, I volume, anotação 7 c) ao art. 13.^o, pág. 179.

(⁵) Ainda não publicados no jornal oficial, mas disponíveis, respectivamente, em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d4cac07736d08b9d80257e260049a9d0?OpenDocument>, <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8b1b08fcb31c4bed80257e26002eef43?OpenDocument> e <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/11fd559c4c5bbcc080257e26003d6568?OpenDocument>.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Oposição de Acórdãos. Identidade de Situação de Facto. Identidade da Questão Fundamental de Direito.

Sumário:

I — Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendidas como concretização da mesma “hipótese normativa”, a aferir pela análise das decisões em confronto.

II — Para averiguar da existência de oposição, o Supremo só pode ater-se ao teor das decisões alegadamente contraditórias, sendo-lhe vedada qualquer apreciação da respectiva correcção jurídica, a qual já se situa num patamar posterior àquela existência que aliás supõe verificada.

Processo n.º 769/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.^o Dr. Aragão Seia.

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

A A....., deduziu oposição à execução fiscal com o n.º 0035201101030566 contra si instaurada pelo Serviço de Finanças de Anadia, para cobrança coerciva de dívida decorrente de taxas de portagem, coima e custos administrativos no montante de € 471,95. Inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 20 de Janeiro de 2014, que, declarou prescrita a coima,

com a consequente extinção da execução, nesta parte, nos termos dos artigos 204.º n.º 1 alínea d) e ainda do art. 175.º ambos do CPPT.

E absolveu a Fazenda Publica da instância quanto a taxas de portagem, por força dos artigos 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660º, n.º 1, todos do CPC, aplicáveis ao processo tributário “ex vi” do art. 2.º alínea e) do CPPT, ficando, nesta parte, prejudicado o conhecimento do mérito da acção, sem prejuízo de poder ser usada a faculdade prevista no art. 289.º do CPC.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1. Procede o recurso interposto e ora alegado da sentença exarada em 29.01.2014, na medida em que, determinada a procedência da prescrição da coima e considerando verificado que a oponente não foi notificada para pagamento das taxas de portagem ou para deduzir impugnação, a sentença não determinou (como, salvo melhor opinião e com o devido respeito, devia) a verificação da extinção do processo executivo. Na verdade;

2. Tal facto é necessariamente fundamento da procedência da oposição à execução, nos termos do art.º 204.º, alíneas:

a) - por não estar autorizada a sua cobrança, sem a respectiva notificação pela entidade administrativa -;

c) - falsidade, entenda-se, in casu, inexistência de título executivo, já que tivesse ocorrido aquela notificação, teria a oponente deduzido a competente impugnação judicial -;

e) - falta de notificação da liquidação/coima - e;

i) - inexistência, quer de notificação da coima, quer da existência do tributo na esfera da oponente, nos termos sufragados na oposição.

3. E nem se diga, como refere a sentença recorrida, com o devido respeito, que o conhecimento da presente execução faria iniciar o prazo legal para a impugnação administrativa.

4. A impugnação pressupõe, nos termos infra alegados, a notificação escoreta e completa, pela entidade administrativa da coima;

5. Encontrando-se violados pela interpretação ora assacada na sentença recorrida, o art.º 79.º do RGIT.

6. Assim, nos termos supra exposto, deveria o Tribunal a quo ter determinado a extinção, o que se requer.

7. SEM PRESCINDIR, nos termos do disposto no art.º 17.º-A, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, aditado pela Lei n.º 55-A/2010, “compete ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., adoptar as medidas necessárias para que, quando ocorra o não pagamento em conformidade com o disposto no art.º 16, haja lugar à execução do crédito composto pela taxa de portagem, coima e custos administrativos, a qual segue, com as necessárias adaptações, os termos do art.º 148.º e ss. do CPPT.

8. Assim, é o Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. quem deveria exercer as funções de órgão de execução e não o Serviço de Finanças de Anadia, carecendo este de competência material e de legitimidade para proceder enquanto titular do órgão de execução.

9. É que, do elenco normativo retirado da sentença, não resulta que a legitimidade, ainda que deprecada, seja investida no Serviço de Finanças, o qual, não tem legitimidade para a prossecução da execução. É que;

10. No teor do processo, do alegado título executivo e das notificações que foram sendo efectuadas, consta como exequente NÃO o Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., nem sequer as respectivas entidades que exploram as vias, mas o SERVIÇO DE FINANÇAS/AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA;

11. Porquanto a Fazenda Nacional/Serviço de Finanças não tem competência/legitimidade, **nem para figurar como exequente conforme consta da citação, nem para promover o andamento da presente execução**, facto que é confirmado pelo próprio I.N.I.R., I.P.

12. É que, verifica-se que este instituto, de facto, por Lei — Lei n.º 25/2006 de 30 de Junho — **tem competência para a cobrança coerciva** de taxas de portagem.

13. Destarte, negligencia a sentença o facto de a (suposta) dívida não ser para com este instituto mas para com as entidades que exploram essas vias AENOR e/ou BRISA, etc..

14. Ora, tais empresas não são um instituto público nem pertencem à Fazenda Nacional, sendo, outrossim, empresas privadas com escopo lucrativo (ainda que eventualmente com capitais públicos).

15. Ou seja, caso se não verificasse a ilegitimidade, como entendeu a sentença, então teria aquela mesma sentença, por ser de conhecimento officioso, de ter declarado NULO o TÍTULO EXECUTIVO e todos os actos posteriores, já que erradamente figura enquanto exequente;

16. O que expressamente se invoca e, de uma forma ou outra, deverá determinar a absolvição da instância da executada nestes autos.

17. IGUALMENTE, tal invocação supra assume tanta mais relevância quando se verifica que, quanto aos demais argumentos perpetrados pela oponente, entendeu o Tribunal a quo determinar a nulidade por erro na forma do processo.

18. Não se pode conformar a oponente/recorrente com tal decisão, já que a oposição fundou-se no disposto nos art.º 204.º do CPPT, mormente as alíneas a), b), c), h) e i) do n.º 1 daquele normativo. E,

19. Ora, por um lado, carecem os Autos de Notícia da descrição dos factos circunstanciados da infracção bem como das circunstâncias respeitantes ao arguido e à infracção que possam influir na decisão — cfr. alienas a) e d) do n.º 1 do art.º 9º.

20. Por outro lado, a decisão emanada do órgão administrativo responsável pelo presente processo contraordenacional, deve obedecer aos mesmos requisitos que uma sentença condenatória, nos termos legais.

21. Ora, por um lado, se quanto à decisão a ora executada nem sequer foi notificada, sempre se dirá que quanto ao auto de notícia e à eventual decisão que possa ter existido, aqueles carecem da identificação dos elementos constitutivos da infracção dado que sequer é indicada a matrícula do veículo que ALEGADAMENTE terá transposto a barreira,

22. Nem se verifica descrição dos factos circunstanciados da infracção bem como das circunstâncias respeitantes ao arguido e à infracção que possam influir na decisão.

23. Tal imperativo legal impõe-se na medida da necessidade de fundamentação do acto de aplicação de uma qualquer medida/pena/coima ao arguido, sob pena de nulidade.

24. A autoridade autuante, com a simples menção do dia, hora e local em que circulava a infractora, não alegou os factos nem as circunstâncias que consubstanciam a infracção.

25. Por outro lado, prevê o art.º 10.º n.º 1 do mencionado dispositivo legal que, quando não for possível identificar o condutor, deverá ser notificado o titular do veículo para, no prazo de 15 dias, vir identificar o condutor.

26. Ora, foi o que deveria ter sucedido *in casu*, porquanto a oponente é uma associação.

27. Nesta medida, tal notificação é um requisito processual inultrapassável, cuja preterição provoca a nulidade de todo o processado subsequente, sob pena de prejudicar a defesa, quer da arguida que não praticou o acto, quer do eventual condutor que venha a ser indicado, caso seja determinável.

28. Assim, por tudo quanto resulta supra exposto, com efeitos retroactivos, deverá ser declarada a nulidade de todo o processado, desde a data do levantamento dos Autos de Notícia.

29. CUMULATIVAMENTE, Ademais, sem prescindir, prevê o n.º 1 do ad.º 17.º do supra citado diploma, o destino das receitas das coimas, na proporção de 60 % para o Estado, 20% para a EP — Estradas de Portugal, E.P.E. e **20% para a empresa exploradora do serviço em questão** e ainda nos termos do n.º 3, ainda e sempre, 20%, mesmo que o processo contra-ordenacional já tenha saído da sua esfera.

30. Ora, tal norma é manifestamente inconstitucional, na medida em que se pretende que a entidade que instrui o processo, bem como o estado, na sua veste de *ius imperi* sejam isentos, buscando a almejada justiça;

31. Tanto mais quando se constata que o processo será, desde logo decidido em sede de contra-ordenação pela própria entidade que instrói o processo, **deitando-se por terra o princípio constitucional da separação de poderes, e da isenção que se pretende de quem julga e detem o poder decisório.**

32. **Violando grosseiramente os mais elementares princípios de defesa dos cidadãos e de qualquer pessoa colectiva que esteja submetida ao seu poder fiscalizador**

33. Estando-se perante uma clara “caça à multa”, neste caso, à contra-ordenação/coima, pelo que deve a ora executada ser absolvida da prática das contra-ordenações que lhe vêm imputadas, por manifesta inconstitucionalidade do art.º 17.º da Lei 25/2006 de 30 de Junho e, consequentemente, da actuação da entidade autuante, ao abrigo de tal norma.

34. Sempre sem prescindir quanto ao supra exposto, verifica-se ainda a inconstitucionalidade do art.º 7.º da Lei 25/2006 por MANIFESTA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ADEQUAÇÃO E PROPORCIONALIDADE. Na verdade;

35. Ora, tal cominação em DEZ VEZES o valor da taxa de portagem é manifestamente abusivo e desproporcional, e viola o princípio da proporcionalidade, porque não existe qualquer razão que as funde, ou seja, não há direito ou interesse de igual ou superior valor, que justifique a oneração abusiva que atinge direitos fundamentais do cidadão;

36. Viola ainda o art. 1º da CRP, porque tal forma de legislar é incompatível com as bases do ordenamento jurídico: **a dignidade da pessoa humana, a justiça e a solidariedade.**

37. E ainda o art. 2º da CRP, porque incompatível com a ideia e princípio de direito.

38. Não se encontra no sistema normativo nacional — quer civilístico, quer criminal e/ou contraordenacional — dispositivo análogo ou qualquer enquadramento sistémico que justifique a **aplicação de uma coima que vai decuplicar o valor efectivamente devido.**

39. Atenta à falta de normativo constitucional que determine a coima aplicável, deverá apenas ser pago pela executada o valor das portagens em falta.

40. CAUTELARMENTE, O Tribunal a quo sequer se debruçou sobre os fundamentos da oposição relativos à responsabilidade pelas coimas, por entender verificar-se erro na forma do processo. Contudo;

41. Assim não é !!!

42. Como supra referido, os fundamentos da oposição estão abrangidos pelas alíneas do art.º 204.º do CPPT, mormente as alíneas a), b), c), h) e i) do n.º 1 daquele normativo e;

43. no domínio das relações imediatas, também pode ser discutida a relação subjacente, ou seja, o acto que subjaz à aplicação da coima, nomeadamente nos termos da alínea i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, já que são fundamentos da oposição “*Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento (...)*”. Na verdade,

44. A oponente alegou e juntou aos autos prova documental da razão que lhe assiste.

45. Primeiramente, chamando a atenção para os art.ºs 4.º - **princípio da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos** -, 6.º - **princípio da justiça e da imparcialidade** -, 6.º-A - **princípio da boa fé** -, 7.º **princípio da colaboração da Administração com os particulares** e 12.º **princípio do acesso à justiça** -, todos do CPAAdministrativo, que encontram o seu corolário no **PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

46. Que deverá orientar todo e qualquer processualismo e deverá imperar nos nossos Tribunais !!! De facto;

47. Conforme documentalmente provado, à data das alegadas passagens, a executada já não era proprietária, nem possuidora do veículo em causa.

48. Tal situação é tanto mais ultrajante, quanto absurda e INJUSTA!!!

49. Pelo que, pela existência de prova documental suficiente, deveria o Tribunal a quo ter conhecido dos fundamentos da oposição, designadamente nos termos das alíneas a), b), c), h) e i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT;

50. E, em especial, da alínea i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, já que são fundamentos da oposição “*Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento (...)*”;

51. Devendo ser revogada a sentença e substituída por outra que, avalizando os argumentos supra expostos, faça proceder a presente oposição.

52. E, finalmente, na consideração dos art.ºs 4.º - **princípio da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos** -, 6.º - **princípio da justiça e da imparcialidade** -, 6.º-A - **princípio da boa-fé** -, 7.º - **princípio da colaboração da Administração com os particulares** - e 12.º - **princípio do acesso à justiça** -, todos do CPAAdministrativo, que encontram o seu corolário no **PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL !!!** assim se realizando **JUSTIÇA**.

Digne-se V.ª Ex.ª ordenar a prossecução da tramitação processual discriminada no CPP Tributário. Não foram produzidas contra-alegações.

O recurso subiu ao TCA Sul, que, por aquele ter sido dirigido ao STA (cfr. fls. 137) e o despacho de fls. 196, tendo-o admitido para o STA, por despacho de fls. 263 o TCA Sul ordenou a subida para este STA.

O Ministério Público, neste Supremo Tribunal, notificado pronunciou-se no sentido da rejeição do recurso. No essencial o Ministério Público entendeu que não se mostrando reunido o pressuposto legal do direito ao recurso nos termos do n.º 5 do art.º 280º do CPPT e o valor da causa não ser superior a € 1250,00 (Alçada do TAFs) o recurso devia ser rejeitado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. O processo executivo n.º 0035201101030566 foi instaurado em 24/10/2011, face à certidão de dívida proveniente do Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. — INIR, através de carta precatória n.º 5012983200069490 dirigida ao Serviço de Finanças de Anadia, para cobrança coerciva dos créditos compostos pela taxa de portagem, coima e custos administrativos, no âmbito da Lei n.º 25/2006 de 30/06, de que é devedor A — *cfr; consta dos respetivos autos aqui em anexo.*

2. Da certidão supra enunciada consta que, cito:

“(…)”

QUANTO À DIVIDA:

Natureza: *Taxa de portagem, coima e custos administrativos, decorrentes da prática de contra-ordenações previstas na Lei 25/2006, de 30 de Junho pelo não pagamento ou pelo pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.*

Proveniência: *Por deliberação do Conselho Directivo do INIR, I.P. de 25-11-2009 no âmbito do processo de contra-ordenação n.º 100430213, o(a) Executado(a) foi condenado(a) ao pagamento da quantia global de €471,95, que abrange os valores da taxa de portagem (€ 28,7), da coima (€ 430,5) e dos custos (€ 12,75), por ter transposto através da via reservada a aderentes o sistema electrónico de cobrança de portagens, sem que o veículo utilizado estivesse a esse sistema associado, (...)*

Notificada e tomada definitiva a decisão administrativa, e não tendo o(a) Executado(a) procedido ao pagamento da quantia devida, passou-se à cobrança coerciva dos créditos em causa.

Montante: €471,95

Data em que começaram a vencer-se juros de mora: 01/04/2010

Valor sujeito a juros de mora: €41,45

(...)

Cfr; consta dos respetivos autos aqui em anexo.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido e, primeiramente, conheceremos da sua admissibilidade.

O presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no art. 280º, n.º 5 do CPPT, posto que o valor em discussão nestes autos, 471,75€ (sendo o valor da sucumbência de 41,45€), não permite a interposição de recurso nos termos do disposto no art. 280º, n.º 4 do mesmo CPPT.

Com interesse, dispõe aquele art. 280º, sob a epígrafe “Recursos das decisões proferidas em processos judiciais”:

1 - Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

2 - (...)

3 - Considera-se vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa.

4 - Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância.

5 - A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Face ao que dispõe esta norma há, assim, que aferir, antes de se entrar no conhecimento do mérito do recurso, se efectivamente existe a oposição de julgados indicada pela recorrente.

Como bem se refere no acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 24/02/2010, recurso n.º 0912/09, em dgsi.pt, e como se depreende deste n.º 5, são requisitos cumulativos para a admissão do recurso de oposição de julgados que “...se trate “do mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica” e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos. O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso...”.

Na sentença recorrida decidiu-se:

“Face ao exposto e sem necessidade de mais considerações julgo a presente oposição:

a) Declaro prescrita a coima, com a conseqüente extinção da execução, nesta parte, nos termos dos artigos 204.º n.º 1 alínea d) e ainda do art. 175.º ambos do CPPT, o que se determina.

b) E absolvo a Fazenda Pública da instância quanto a taxas de portagem, por força dos artigos 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, todos do CPC aplicáveis ao processo tributário “ex vi” do art. 2.º alínea e) do CPPT, ficando, nesta parte, prejudicado o conhecimento do mérito da acção, sem prejuízo de poder ser usada a faculdade prevista no art. 289.º do CPC.”.

Como daqui se depreende, ocorreram duas decisões distintas, a primeira sobre a coima, declarando-a prescrita e julgando extinta a execução nessa parte, a segunda, sobre o valor da portagem e respectivos custos administrativos, absolvendo a Fazenda Pública da instância da oposição e mantendo, nessa parte, a instância executiva, por se ter entendido que o facto de a oponente não ser, à data da constituição da dívida, proprietária ou possuidora do veículo que originou a dívida se tratava de fundamento que não pode ser invocado em sede de oposição.

Já nas sentenças juntas, e que servem de fundamento ao presente recurso, temos que:

- na Oposição 179/12.9BEAVR, julgou-se a Oposição procedente, declarando-se extintas as coimas por prescrição e extintos os respectivos processos de execução fiscal;

- na Oposição 197/12.7BEAVR, julgou-se a Oposição procedente, declarando-se extintas as coimas por prescrição e extintos os respectivos processos de execução fiscal;

- na Oposição 173/12.0BEAVR, julgou-se a Oposição procedente, declarando-se extintas as coimas por prescrição e extintos os respectivos processos de execução fiscal;

- na Oposição 181/12.0BEAVR, julgou-se a Oposição procedente, declarando-se extintas as coimas por prescrição e extintos os respectivos processos de execução fiscal;

- na Oposição 176/12.4BEAVR, julgou-se a Oposição procedente, com fundamento no facto de a oponente não ser, à data da constituição da dívida, proprietária ou possuidora do veículo que originou essa mesma dívida;

Se bem se percebe, também naquelas quatro primeiras sentenças se entendeu que o facto de a oponente não ser, à data da constituição da dívida, proprietária ou possuidora do veículo que originou

a dívida, se tratava de fundamento que deveria ser julgado improcedente, por não ter enquadramento no disposto no artigo 204º do CPPT.

Ou seja, entre a sentença recorrida e a sentença proferida no processo de oposição n.º 176/12.4BEAVR há efectivamente oposição quanto à admissibilidade da mesma causa de pedir para servir de fundamento à oposição; contudo não se encontra respeitado o critério previsto no artigo 180º, n.º 5 quanto à existência de mais de 3 sentenças a perfilhar solução jurídica oposta, há apenas uma.

Relativamente às quatro primeiras sentenças, há coincidência do decidido quanto à prescrição das coimas e há coincidência quanto ao não enquadramento no artigo 204º do CPPT do fundamento invocado pela recorrente.

E se bem se reparar há identidade de decisões.

Enquanto que na sentença recorrida se distinguiu claramente entre a procedência parcial e a improcedência parcial da oposição e seus efeitos na execução de que é apenso, separando-se a questão das coimas da questão das taxas de portagens e respectivos acréscimos, naquelas 4 sentenças julgou-se procedente a oposição unicamente apoiada na prescrição das coimas, nada se tendo dito quanto às taxas de portagem e respectivos acréscimos.

Ou seja, entre estas 4 sentenças e a sentença recorrida não há a oposição de julgados, resultante da adopção de soluções opostas quanto à mesma questão (fundamento) de direito, todas as questões foram decididas de igual forma e com o mesmo sentido, mas enquanto que na sentença recorrida se delimitou claramente de forma especificada cada um dos fundamentos ou questões, já nas restantes quatro sentenças o segmento decisório se limitou a pronunciar-se sobre a prescrição das coimas.

É, assim, manifesto que inexistente qualquer oposição entre ambas as decisões, pois as questões nelas decididas, apesar dos esforços efectuados pela Recorrente no sentido de encontrar uma solução oposta entre a decisão recorrida e as decisões fundamento, têm o mesmo sentido, convergindo todas, por isso, quanto à adopção dos mesmos princípios e regras jurídicas.

Pelo exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Custas pela Recorrente.

D.N.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

IRC. Inexistência de facto tributário. Inactividade

Sumário:

Inexistindo facto tributário em resultado da inactividade do sujeito passivo e conseqüente não demonstração da obtenção de receitas no ano a que respeita a tributação, não se verifica o pressuposto do imposto.

Processo n.º 826/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade, A....., L.^{da}, melhor identificada nos autos, contra a liquidação oficiosa de IRC referente ao ano de 2010 no montante de 13.811,96.

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

«I- A referida liquidação resulta do facto de a ora Impugnante não ter entregue a declaração de IRC Modelo 22, a que estava obrigado, violando assim o disposto nos artigos 109.º n.º 1 alínea b) e art.º 112, ambos do CIRC:

II - Ou seja, por não ter sido entregue a respetiva declaração de rendimentos, foi efetuada a liquidação oficiosa do imposto, nos termos do disposto no art.º 90. n.º 1 alínea b) do CIRC, tendo por base a matéria coletável do exercício económico mais próximo que se encontrava determinada, in casu, o exercício de 2004.

III - Tudo isto para referir que a liquidação ora impugnada, não resulta de qualquer critério arbitrário na determinação da matéria coletável e respetivo apuramento de imposto, mas sim, no cumprimento estrito da legislação aplicável.

IV - Ou seja, na falta de apresentação da declaração periódica de rendimentos, a Autoridade Tributária, no estrito cumprimento da legislação aplicável, procede à liquidação do imposto oficiosamente.

V - Pelo que, e com o devido respeito, não podemos concordar com a Sentença ora recorrida quando afirma que “Assim, não obstante a declaração da impugnante tenha sido apresentada fora de prazo, o que acarretou a aplicação e o pagamento da devida coima, a mesma terá inevitáveis reflexos a nível da actuação da Administração Tributária, que deixa de ter suporte legal”.

VI - Tanto mais que, da exegese do citado art.º 90.º do CIRC, depreende-se de forma clara e inequívoca que não foi intenção do legislador, instituir uma norma dando poderes de liquidação oficiosa à Autoridade Tributária, nos casos de omissão declarativa, para que posteriormente, a simples entrega de uma declaração de substituição, muito para além do prazo legal previsto, tivesse a virtualidade de abalar aquela

VII - Esta convicção, tem como farol orientador o preceituado no art.º 9 do Código Civil que nos diz

“1 - A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”

2— Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3 — Na fixação do sentido e alcance da lei o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” (destacado nosso).

VIII - Sendo que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal

IX - Não podendo a simples entrega de uma declaração de substituição a “zeros”, ter a virtualidade de anular uma liquidação oficiosa.

X - Ora, in casu, não nos restam dúvidas que resulta do texto legal do art.º 90 do CIRC, que não tendo sido entregue declaração de rendimentos por parte do Sujeito Passivo, a Autoridade Tributária procedeu, e bem, à liquidação do imposto devido tendo por base a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada, in casu, o exercício de 2004.

XI - Pelo que não nos restam dúvidas que a liquidação ora Impugnada emerge de qualquer censura que lhe possa ser tecida.

XII - Assim, é nosso entendimento que a douda sentença fez uma incorrecta interpretação do disposto as alíneas b) e c) do n.º1 do art.º 90 do CIRC.»

2 – Não houve contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu doudo parecer que, na parte mais relevante, se transcreve:

(...) «Efectivamente, a impugnante provou que, no exercício de 2010, não teve qualquer actividade e, conseqüentemente qualquer lucro susceptível de tributação em sede de IRC.

Inexistindo, de facto, rendimento tributável, ou seja o facto tributário, como demonstrou a recorrida, não faz sentido, a nosso ver, manter-se uma liquidação, ainda que oficiosa (Neste sentido acórdão do STA, de 2012.07.05 -P.0474/11, disponível no sitio da Internet www.dsgi.pt).

A tese da recorrente afigura-se violadora do princípio da tributação pelo rendimento real estatuído no artigo 104.º/2 da CRP.

O acto tributário é inválido, por inexistência de facto tributário.

Bem andou, pois, a sentença recorrida ao anular a liquidação em causa.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada fixou a seguinte matéria de facto:

A)

A Sociedade A....., Lda, com sede no, n.º, em Almada, estava inscrita na CAE pela actividade de Comércio a Retalho de Jornais, Revistas e artigos de papelaria, em estabelecimentos especializados, desde 1/1/2002, tendo cessado essa actividade para efeitos de IVA, em 30/4/2010 (cf. informação de fls. 30 do processo administrativo em apenso).

B)

Em 24 de Outubro de 2005, foi outorgada uma escritura de cessão, unificação de quotas, aumento de capital e alteração do contrato social, tendo sido ficado consignado como únicos sócios: B....., C..... e D....., cf. fls. 61/68 do processo administrativo em apenso.

C)

Por documento particular e com as assinaturas reconhecidas notarialmente, foi outorgado em 23 de Junho de 2006, por C..... e D....., na qualidade de sócios e gerentes da sociedade “A....., Lda”, um “Contrato de Trespasse” em que declaram trespassar à “E..... —, SA”, identificada como Segunda Outorgante, o estabelecimento comercial de Tabacaria e Papelaria, loja no R/C do prédio sito no, em Almada, sendo o estabelecimento transmitido com todos os elementos que o integram, incluindo o seu aviamento, direito ao arrendamento, móveis, utensílios e demais bens incorporados no estabelecimento, sendo que a Segunda Outorgante comprometeu-se a dar continuidade à actividade actualmente licenciada e existente no estabelecimento comercial objecto da transmissão (cf. Cláusula Primeira, Segunda e Terceira do Contrato de Trespasse a fls. 23/27 dos autos que se dá por integralmente reproduzido).

D)

Desde a data em que foi efectuado o contrato de trespasse, identificado na alínea anterior, que a sociedade “A....., Lda” deixou de exercer a sua actividade / comercial e de obter qualquer rendimento (cf. depoimento da testemunha.....).

E)

Em 30 de Novembro de 2011, foi emitida a Liquidação n.º 2011 8310028761, relativa a IRC, com data limite de pagamento a 16 de Janeiro de 2012, no valor de € 13,811,96, cf. fls. 20 dos autos.

F)

Em 30 de Janeiro de 2012, foram entregues via Internet as Declarações de Rendimentos — Modelo 22 - da Impugnante referente aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, tendo sido indicado a “zeros” o quadro 7 — apuramento do lucro tributável, em cada uma das declarações, e em branco os quadros 8, 9, 10, 11 e 12, cf. fls. 28/43 dos autos.

G)

Em 16 de Fevereiro de 2012 foi paga a coima no montante de € 238,25 correspondente à entrega fora de prazo da declaração periódica de rendimentos correspondentes ao ano de 2010, cf. fls. 76 dos autos.

H)

Em 3 de Abril de 2012, deu entrada a presente impugnação neste tribunal (cf. fls. 1 dos autos).

6. Do objecto do recurso:

O presente recurso vem interposto da sentença do TAF de Almada que julgou procedente a impugnação interposta pela sociedade A....., Lda contra a liquidação oficiosa de IRC do exercício de 2010, por inexistência do facto tributário em resultado da inactividade do sujeito passivo.

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se incorreu em erro de julgamento a sentença impugnada ao anular a liquidação oficiosa de IRC/2010, nomeadamente por violação e errada interpretação do disposto e nas alíneas b) e c) do art.º 90º, ambos do CIRC.

A sentença recorrida, exarada a fls. 125/134, julgou procedente impugnação judicial interposta contra a Liquidação de IRC do exercício de 2010, no entendimento de que, não obstante se verificarem os pressupostos para a Administração Tributária proceder à liquidação oficiosa, não tendo a recorrente obtido qualquer lucro tributável, inexistente facto tributário, o que determina a anulação da liquidação sindicada.

Não conformada vem a Fazenda Pública recorrer.

A base jurídica da sua argumentação assenta nas seguintes premissas:

- na falta de apresentação da declaração periódica de rendimentos, a Autoridade Tributária, no cumprimento da legislação aplicável - artº 90º do CIRC - procede à liquidação do imposto oficiosa-mente, tendo por base a matéria coletável do exercício económico mais próximo que se encontrava determinada, in casu, o exercício de 2004.

- do texto do artº 90º do CIRC resulta que não foi intenção do legislador, instituir uma norma dando poderes de liquidação oficiosa à Autoridade Tributária, nos casos de omissão declarativa, para que posteriormente, a simples entrega de uma declaração de substituição, muito para além do prazo legal previsto, tivesse a virtualidade de abalar aquela.

A nosso ver carece de razão legal.

Vejamos.

6.1 A liquidação oficiosa em causa foi efectuada nos termos do estatuído no artigo 90.º/1/b) / c) do CIRC, por falta de apresentação da declaração anual modelo 22 e uma vez que não foi feita a declaração formal de cessação de actividade.

De harmonia com o disposto no referido artº 90º, alínea b), do CIRC, na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da

retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada.

A falta de cumprimento das obrigações declarativas por parte do contribuinte impõe assim à administração o dever funcional de proceder a uma liquidação oficiosa, cujo objectivo será também prevenir a caducidade do direito à liquidação.⁽¹⁾

O montante assim fixado será necessariamente provisório uma vez que fica sempre sujeito a uma eventual correcção posterior pela AF.

Ora no caso subjudice, resulta do probatório (pontos E e F) que tendo a recorrida omitido a declaração periódica de rendimentos relativa ao exercício de 2010, a AF procedeu oficiosamente à liquidação impugnada em Novembro de 2011,

Nessa medida, verificando-se os pressupostos legais de tal liquidação, a Administração Tributária actuou de acordo com a lei.

Porém, esse facto, como bem nota o Exm^o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, não impede a impugnante de usar a faculdade de demonstrar que a matéria tributável apurada pela Administração Tributária, nos termos estatuídos na lei, não corresponde à realidade ou inexistente, de todo.

No caso em apreço decorre da alínea D do probatório que a impugnante cumpriu esse ónus (artigo 74.º da LGT), já que, como ficou ali exarado, deixou de exercer a sua actividade comercial e de obter qualquer rendimento desde a data em que foi efectuado o trespasse do seu estabelecimento comercial (2006).

Ora, como vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, inexistindo facto tributário em resultado da inactividade do sujeito passivo e conseqüente não demonstração da obtenção de receitas no ano a que respeita a tributação, não se verifica o pressuposto do imposto (artigo 1.º do CIRC) - cf. acórdãos de 05.07.2012, recuso 474/11, 02.03.2011, recurso 1039/10, e de 04.11.2009, recurso 533/09, todos in www.dgsi.pt.

Assim sendo a liquidação oficiosa do imposto não se poderia manter na ordem jurídica, sob pena de violação do princípio da tributação pelo lucro real consagrado no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa, interpretado no sentido de que as sociedades apenas devem ser tributadas quando têm rendimento e na exacta medida desse rendimento.

A sentença recorrida, que decidiu neste pendor, não merece, pois, censura e deve ser confirmada.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso. Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Ascensão Lopes*.

(1) Neste sentido vide Rui Duarte Morais, Apontamentos ao IRC, ed. Almedina, pag. 208.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Inscrição matricial. Acto lesivo.

Sumário:

A inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física, por ter sido qualificada como prédio, reconduz-se a acto imediatamente lesivo dado que provoca uma alteração e significativa na esfera jurídica da recorrente, conferindo-lhe a qualidade sujeito passivo de IMI e nessa qualidade o sujeitando a várias obrigações tributárias, incluindo a obrigação de imposto.

Processo n.º 836/14-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Chefe do Serviço de Finanças de São Pedro do Sul.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem a A..... S.A., melhor identificada nos autos, interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, nos autos de acção administrativa especial contra o acto administrativo de inscrição oficiosa de parque eólico como prédio urbano, na matriz predial urbana sob o artigo P278 da freguesia, promovido pelo Chefe do Serviço de Finanças de S. Pedro do Sul, absolveu a entidade demandada instância.

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

«1.^a O objecto da acção administrativa principal de que o presente procedimento cautelar depende consiste na apreciação da ilegalidade e inconstitucionalidade da inscrição oficiosa da matriz de um parque eólico que a AT entendeu considerar como prédios tipo “Outros”, efectuada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, consistindo o pedido na declaração de nulidade de tal inscrição oficiosa.

2.^a O que está em causa é desde logo e para o caso que aos presentes autos interessa a qualificação como prédio objecto de inscrição oficiosa na matriz.

3.^a O acto de inscrição oficiosa na matriz de uma dada realidade qualificada como prédio pela Administração Tributária provoca uma alteração significativa na esfera jurídica do particular ao qual o “pretenso prédio” é imputado posto que é esse acto de inscrição que lhe confere a qualidade de sujeito passivo de IMI, sendo que, na ausência da declaração de invalidade do acto de inscrição na matriz a AT procederá à liquidação do referido imposto.

4.^a Não se limitam à liquidação do IMI as consequências fiscais que decorrem para a ora Requerente. Desde logo, na qualidade de sujeito passivo de IMI passa a considerar-se incumbida de um conjunto de obrigações tributárias desde as declarativas e acessórias até à obrigação de imposto (cfr. artigos 18.º, n.º 3 e 31.º, ambos da LGT).

5.^a Por outro lado, o facto de uma dada realidade se encontrar inscrito na matriz predial e ser qualificada pela AT como prédio para efeitos fiscais determina que os negócios relativos à sua transmissão se encontrem sujeitos a IMT/Selo.

6.^a O acto de inscrição oficiosa de uma dada realidade como prédio na matriz, efectuada pela própria AT, é um acto destacável e tem impugnabilidade contenciosa autónoma. Não é mero acto interlocutório inserido num procedimento de liquidação de imposto.

7.^a O acto pelo qual o Chefe do Serviço de Finanças decide inscrever officiosamente na matriz uma determinada realidade física (que lhe parece) como prédio corresponde ao conceito de decisão, quer dizer, a uma determinação sobre uma certa situação jurídico-administrativa.

8.^a Visa com tal decisão a produção de efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

9.^a Trata-se de um acto unilateral de autoridade, uma figura típica do Direito Administrativo.

10.^a Tal acto assume um carácter regulador na medida em que se dirige à produção ou ao estabelecimento de uma consequência jurídica, ou seja, na determinação da condição jurídica de uma coisa, que não era e que por virtude daquela actuação passa a ser um prédio urbano tributável em IMI.

11.^a Elemento essencial do conceito de acto administrativo é a de que o acto deva produzir efeitos externos para fora da Administração. É de intuitiva percepção que a qualificação e decisão de inscrever officiosamente uma dada coisa (um Parque Eólico, um aerogerador) como um prédio urbano, produz, imediatamente, efeitos externos desfavoráveis à ora Recorrente que passa a ser sujeito passivo de IMI.

12.^a Perante um acto administrativo da autoria do Chefe de Finanças que não comporta a apreciação da legalidade do acto da liquidação pode o contribuinte como preconiza a alínea p) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 97.º do CPPT contestar a sua legalidade.

Pelo que,

13.^a A Sentença ora recorrida ao não admitir a impugnabilidade do acto de inscrição do imóvel na matriz viola, entre outros, o disposto nos preceitos legais citados na conclusão anterior

14.^a A decisão recorrida mostra-se contrária à jurisprudência de que se destaca especialmente o Douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 27/11/2013 no processo 1725/13 pela 2.^a Secção do Contencioso Tributário acessível em para www.dgsi.pt, cuja fundamentação jurídica se remete e aqui se dá por reproduzida e que se juntou como doc. 1»

2 – A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou contra-alegações com as seguintes conclusões:

«A. O preenchimento oficioso de um modelo 1 de IMI decorre do incumprimento por parte da ora recorrente do previsto no artigo 13º, n.º 1 CIMI, de onde resulta a obrigação legal do Chefe de Finanças substituir a ora recorrente nesse despoletar (artigo 13º, n.º 3, alínea a) do CIMI).

B. Do preenchimento oficioso do modelo 1 de IMI resulta o despoletar do procedimento que visa a inscrição de um prédio na matriz.

C. Nesse momento, o referido prédio é identificado com um número provisório, diferenciado dos restantes por ter apostado a letra P (provisório) no seu início.

D. O procedimento de inscrição de um prédio na matriz visa a recolha de todos os elementos referidos no artigo 91º do CIMI.

E. Um prédio só pode considerar-se inscrito na matriz (deixando de ser diferenciado com a letra P antecedendo o respectivo número), depois concluído o procedimento de avaliação (ou de 2ª avaliação se for caso disso).

F. O próprio procedimento de inscrição de um prédio na matriz insere-se num procedimento que visa a liquidação do imposto, sendo por isso um acto preparatório ou interlocutório, não sendo como tal directamente lesivo dos interesses da recorrente.

G. O legislador nacional estabeleceu o princípio geral da impugnação unitária (Artigo 54º CPPT).

H. Assim, nos termos do artigo 54º do CPPT só são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos expressamente destacados pelo legislador ou os actos imediatamente lesivos.

I. No presente caso, a recorrente ataca um acto que ainda não produziu os seus efeitos, aliás, pretende atacar a inscrição de um prédio na matriz, quando o mesmo (à data) nem sequer se encontrava inscrito.

J. Quanto aos actos destacáveis, o legislador só prevê dois (impugnação do resultado da 2ª avaliação - 134º, n.º 1 CPPT - impugnação das incorrecções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais — 134º, n.º 2 CPPT), não correspondendo nenhum deles ao acto de inscrição de um prédio na matriz.

K. Assim, será de concluir que o acto de inscrição de um prédio na matriz não é impugnável autonomamente, quer por não se tratar de acto destacável do acto final do procedimento, quer por não se tratar de acto imediatamente lesivo de quaisquer interesses ou direitos legalmente protegidos.

L. Ao ter decidido nestes termos, o tribunal “a quo”, interpretou correctamente a lei processual e,

M. Mostra-se em consonância com a Acórdão do STA, de 05.12.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0830/12.»

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu fundamentado parecer (fls. 233/234), que na parte mais relevante se transcreve:

«(...) A nosso ver o recurso merece provimento.

A questão controvertida traduz-se em saber se o acto de inscrição oficiosa de uma dada realidade (aerogerador) como prédio urbano, categoria “Outros”, na matriz é um acto imediatamente lesivo para efeitos de impugnação contencioso.

Nos termos do disposto no artigo 54.º do CPPT, os actos interlocutórios do procedimento não são susceptíveis de impugnação contenciosa, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida, salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos dos contribuintes ou disposição expressa em sentido diferente.

Ao contrário do princípio geral estatuído no artigo 51.º/1 do CPTA, em que se estabelece que são impugnáveis os actos administrativos com eficácia externa, especialmente, aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos, no contencioso tributário vigora o princípio unitário, nos termos do qual, em regra só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte fixando a posição final da AT perante este, definindo os seus direitos e deveres, salvo quando forem os actos forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente (Código de procedimento e de processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, I volume, página 467, Jorge de Sousa).

Parece que inexistente disposição expressa que permita a impugnação contenciosa directa de acto de inscrição oficiosa de dada realidade como prédio urbano na matriz.

De facto, o artigo 130.º/3 do CPPT só se aplica a incorrecções materiais nas matrizes, sendo certo que no caso em análise estamos perante um eventual erro de qualificação de determinada realidade (aerogerador - Acórdão do STA, de 2012.12.05-P.0830/12, disponível no sitio da Internet www.dgsi.pt).

A nosso ver o acto em causa é imediatamente lesivo, e, como tal, pode a recorrente, querendo, sindicá-lo autonomamente, se o não quiser syndicar em sede de impugnação da liquidação do tributo (sobre esta faculdade alternativa, obra citada, página 470).

De facto, o acto suspendendo não pode deixar de provocar uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, pois que lhe confere a qualidade de sujeito passivo de IMI.

Na qualidade de sujeito passivo de IMI passa a recorrente a estar sujeita a várias obrigações tributárias, desde as declarativas e acessórias até à obrigação de imposto, nos termos do estatuído nos artigos 18.º/3 e 31.º da LGT.

A partir do momento em que a realidade em causa está inscrita como prédio na matriz para efeitos fiscais determina que os negócios relativos à sua transmissão se encontrem sujeitos a IMT/Imposto Selo.

Portanto, como se vê, a inscrição da realidade em causa na matriz como prédio urbano determina lesividade efectiva e actual e não simplesmente hipotética.

Aliás, dificilmente se compreenderia que o legislador permitisse a sindicância directa e imediata (por via graciosa/contenciosa) de meras irregularidades materiais das matrizes e não de erros de qua-

lificação das realidades inscritas, oficiosamente, nas mesmas matrizes, com imediata repercussão na esfera jurídica dos contribuintes.

O acto suspendendo é, pois, sindicável, directa e autonomamente (Neste sentido acórdão do STA, de 27/11/2013, proferido no recurso n.º 01725/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

A sentença recorrida, a nosso ver, merece, assim, censura. (...)»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu fixou a seguinte matéria de facto:

1. No âmbito de ação de recolha de elementos a Autora foi notificada pela Direção de Finanças de Viseu pelo ofício 2717 de 16.03.2011 enviado por carta registada com aviso de receção assinado no dia 21.03.2011, para apresentar a declaração Modelo 1 de IMI relativamente à inscrição do Parque Eólico de/..... do concelho de S. Pedro do Sul. - fls. 27 e sgs. do PA 2640.

2. Por despacho proferido em 08.04.2011 pela Diretora-Adjunta da Direção de Finanças de Viseu foi determinada a inscrição oficiosa do prédio referido em 1. na matriz em face da Autora não ter procedido voluntariamente à entrega do Modelo 1 do IMI. - fls. 29 e sgs. do PA 2640.

3. O prédio inscrito na matriz foi objeto de 1.ª avaliação, daí resultando a fixação de um valor patrimonial tributário (VPT) de € 122.000,00 euros, o qual foi notificado à Autora através do ofício 7543529. — fls. 25.

4. A Autora apresentou reclamação da matriz pedindo a segunda avaliação do prédio P278 — - fls. 27 e sgs..

5. No dia 27.07.2011 procedeu-se à comissão para a segunda avaliação constituída por dois peritos regionais e pelo perito da parte. - fls. 15 e sgs. do PA - IMI, Processo de 2ª Avaliação.

6. O VPT que resultou da 2ª avaliação relativamente ao prédio P278 — foi de € 2.440.000,00 euros. — fls. 19 e sgs. do PA - IMI, Processo de 2ª Avaliação.

7. A presente ação foi apresentada neste Tribunal no dia 23.08.2011. - fls. 2 e sgs..

6. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente consiste em saber, se a inscrição oficiosa na matriz do parque eólico como prédio urbano na espécie de “outros”, é um acto lesivo que provoca uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente e como tal, pode ou não ser, sindicado autonomamente como acto contenciosamente recorrível.

A sentença recorrida absolveu a entidade requerida da instância, no entendimento de que o acto suspendendo — inscrição oficiosa na matriz de dada realidade como prédio urbano “Outros” — é um mero acto interlocutório do procedimento de liquidação, não imediatamente lesivo, e como tal, não directamente impugnável contenciosamente.

Não conformada a A..... S.A. vem interpor o presente recurso.

A base jurídica da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- O acto de inscrição oficiosa de uma dada realidade como prédio na matriz, efectuada pela própria AT, é um acto destacável e tem impugnabilidade contenciosa autónoma. Não é mero acto interlocutório inserido num procedimento de liquidação de imposto;

- Visa tal acto a produção de efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, nomeadamente em sede de IMI, IMT e Imposto de Selo;

- Na qualidade de sujeito passivo de IMI passa a recorrente a considerar-se incumbida de um conjunto de obrigações tributárias desde as declarativas e acessórias até à obrigação de imposto (cfr. artigos 18.º, n.º 3 e 31.º, ambos da LGT);

- O facto de uma dada realidade se encontrar inscrito na matriz predial e ser qualificada pela AT como prédio para efeitos fiscais determina que os negócios relativos à sua transmissão se encontrem sujeitos a IMT/Selo.

6.1 Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por duas vezes sobre questão similar à ora suscitada.

Assim no Acórdão 1725/13 de 27.11.2013, que tratou de caso em tudo idêntico ao dos presentes autos, quer nos pressupostos de facto quer no teor das alegações de recurso, ficou dito que «a inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física, por ter sido qualificada como prédio, reconduz-se a acto imediatamente lesivo dado que provoca uma alteração e significativa na esfera jurídica da recorrente, conferindo-lhe a qualidade sujeito passivo de IMI e nessa qualidade o sujeitando a várias obrigações tributárias, incluindo a obrigação de imposto».

Também no Acórdão 1685/13, de 08.01.2014, este Supremo Tribunal Administrativo afirmou que as eventuais ilegalidades decorrentes do acto prévio de inscrição oficiosa de prédio na matriz como prédio urbano da espécie “outros”, podem ser objecto de impugnação autónoma, através de acção administrativa especial.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que, pelo que nos limitaremos a reproduzir a argumentação expendida no supracitado Acórdão 1725/13.

Como se sublinha naquele aresto «No caso, não se vê que haja disposição expressa que permita a impugnação contenciosa directa de acto de inscrição oficiosa de dada realidade como prédio urbano na matriz.

De facto, o n.º 3 do art. 134º do CPPT só se aplica a incorrecções materiais nas matrizes (asserção com a qual a Fazenda Pública também concorda – cfr. as Conclusões II e III das contra-alegações), sendo certo que no caso em análise estamos perante um eventual erro de qualificação de determinada realidade (aerogerador). E da interpretação conjugada do n.º 3 do art. 134º do CPPT e do n.º 3 do art. 130º do CIMI, resulta um alargamento quanto aos fundamentos do pedido de correcção nas inscrições matriciais que podem ter por base quaisquer erros materiais que afectam a veracidade de características previamente definidas e demais dados respeitantes aos imóveis a inscrever nas respectivas matrizes.

Assim, considerando o caso dos autos, logo se conclui que não estamos perante uma situação de mero erro material com repercussão na veracidade da inscrição matricial, como é exigido pela análise conjugada dos preceitos constantes daqueles referidos normativos, mas estamos, antes, perante uma questão jurídica que é prévia e respeita à qualificação jurídica dos factos tributários (cfr. o acórdão do STA, de 5/12/2012, proc. n.º 0830/12). Isto é, no caso, a inscrição matricial pressupõe a resolução da questão prévia da qualificação da natureza jurídica do prédio em causa, *rectius*, da realidade física em causa, nomeadamente quanto a saber se essa realidade (aerogerador) deve ser qualificada como prédio (urbano na espécie “outros”) em conformidade com a lei aplicável.

A recorrente não alega a existência de um mero erro material, mas sim um vício substancial, quanto à própria qualificação jurídica da realidade levada à matriz. Ora, como aponta o MP, afigura-se-nos que o acto em causa (o acto cuja suspensão de eficácia se pretende) é imediatamente lesivo, e que, como tal, pode a recorrente, querendo, sindicá-lo autonomamente, se o não quiser syndicar em sede de impugnação da liquidação do tributo. (Sobre esta faculdade alternativa, cfr. Jorge Lopes de Sousa, *loc. cit.*, p. 470.)

Na verdade, aquele acto suspendendo não pode deixar de provocar uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, pois que lhe confere a qualidade de sujeito passivo de IMI e nessa qualidade passa a estar sujeita a várias obrigações tributárias, desde as declarativas e acessórias, até à obrigação de imposto, nos termos do disposto nos arts. 18º n.º 3 e 31º da LGT. Acrescendo que, a partir do momento em que a realidade física (aerogerador) aqui em causa está inscrita como prédio na matriz para efeitos fiscais, até os negócios relativos à sua transmissão se encontrem sujeitos a IMT/Imposto Selo.

A questionada inscrição da dita realidade física constituída pelo aerogerador, na matriz como prédio urbano, determina, portanto, lesividade efectiva e actual e não simplesmente hipotética, sendo que, como salienta o MP, dificilmente se compreenderia, também, que o legislador permitisse a sindicância directa e imediata (por via graciosa/contenciosa) de meras irregularidades materiais das matrizes e não de erros de qualificação das realidades inscritas, oficiosamente, nas mesmas matrizes, com imediata repercussão na esfera jurídica dos contribuintes.

E nem se diga (.....) que seguindo o entendimento da recorrente se estará a permitir a abertura de várias vias processuais, sob a mesma causa de pedir, implicando a possibilidade de existirem várias decisões contraditórias, sob o mesmo procedimento, violando entre outros, os princípios da certeza e segurança jurídica: na verdade, os pressupostos para a qualificação de determinada realidade como prédio e para a consequente inscrição deste na matriz ainda se diferenciam dos pressupostos atinentes aos (vários) factos tributários que dessa inscrição podem resultar, e daí que, apesar de não ter ainda ocorrido a liquidação do imposto, se projectem desde logo os apontados efeitos externos e lesivos, determinantes da impugnabilidade do acto» (fim de citação).

É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, pelo que, com base nessa mesma fundamentação jurídica, se conclui que o recurso merece provimento.

7. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso e revogar da sentença recorrida, ordenando a baixa dos autos à 1ª instância, para, fixada a pertinente factualidade, se conhecer do mérito da causa, se a tal nada mais obstar.

Custas pela entidade demandada, que contra-alegou.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.**Assunto:***IVA. Facto Tributário.***Sumário:**

No imposto do IVA, tanto a possibilidade de cobrança do imposto, como a possibilidade de dedução do imposto apurado, está intimamente conexas com a existência de uma concreta transacção comercial, transmissão de bens ou prestação de serviços, relativamente à qual se possa fazer o cálculo concreto do imposto exacto que deve incidir sobre essa mesma transacção.

Processo n.º 879/14-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A....., inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (TAF de Penafiel) datada de 27 de Março de 2014, que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IVA n.º 07065554, no valor de € 40.662,03, relativa a 2007.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1-A liquidação de IVA impugnada foi emitida na sequência do envio, pela devedora originária da declaração periódica do IVA sem meio de pagamento, declaração onde foi inscrito o montante de € 42.269,85 relativo à factura n.º 243.

2-Como resulta dos factos provados, os trabalhos “extra” de construção civil a que se refere a dita factura não foram efectuados.

3-E, por isso, não foram pagos pela sociedade utilizadora da factura que também não deduziu nem compensou o respectivo IVA.

4-Por se tratar de imposto indevidamente liquidado, foi lançado a crédito na conta corrente da devedora originária a quantia de € 43.362,26.

5-Não se aceita que as liquidações só possam ser anuladas quando esteja provado que o imposto não foi incluído na factura ou documento equivalente.

6-No caso, mais do que isso, provou-se que a prestação de serviços não ocorreu e que, por isso, o imposto foi indevidamente liquidado.

7-Nos termos do disposto no artigo 1º, n.º 1 do CIVA, o facto tributário é a transmissão de bens ou a prestação de serviços.

8-Na situação dos autos, como foi dado como provado, a prestação de serviços não ocorreu, inexistindo, por isso, facto tributário, o que não pode deixar de ser atendido.

9-Independentemente de a devedora originária poder deduzir o imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificam as circunstâncias que dão origem a tal regularização e independentemente de poder recuperar através do pedido de reembolso do crédito apurado, certo é que sempre a inexistência de facto tributário fundamentaria a anulação da liquidação.

10-Para o Recorrente, enquanto responsável subsidiário, importa, não a dedução do imposto através do pedido de reembolso, mas o reconhecimento dos factos que alegou e que determinam a inexistência do facto tributário.

11-E, tendo sido feita prova da inexistência do facto tributário, a impugnação só poderia proceder.

12-A sentença recorrida violou o disposto nos artigos 1º, n.º 1, 8º n.º 1 a), 78º do CIVA e artigo 99º do CPPT.

Termos em que, revogando a decisão recorrida e julgando procedente a impugnação, se fará JUSTIÇA.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso, nos seguintes termos:

“1.O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 147 e seguintes do TAF de Penafiel, que julgou improcedente o pedido de anulação da liquidação impugnada.

O Recorrente invoca erro de julgamento, considerando que não tendo sido realizada a operação subjacente à liquidação do imposto, este não é devido e nessa medida deve ser anulada a liquidação.

2. Na sentença recorrida deu-se como provado que o Recorrente foi citado na qualidade de responsável subsidiário para efectuar o pagamento da quantia de € 40.662,03 euros, relativa a liquidação

de IVA do mês de Janeiro de 2007, resultante de declaração apresentada pela sociedade “B....., Lda.” em 09/03/2009 sem meio de pagamento. O referido imposto foi objecto de liquidação na factura n.º 243 por serviços prestados à sociedade “C....., Lda..”

Os referidos serviços não foram prestados e a factura em causa não foi paga pela “C.....”.

No âmbito do processo n.º 1141/08.1TBSTS, que correu termos no Tribunal Judicial de Santo Tirso e no qual figura como ré a sociedade “C....., LDA.” e com Autor o aqui Recorrente, este reconheceu não ter executado os serviços que constam da factura n.º 243 emitida àquela sociedade.

Mais foi dado como assente que em 09/09/2011 a devedora originária entregou a declaração periódica referente ao mês de Maio de 2011, na qual inscreveu a título de regularizações e ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 78º do CIVA, o valor de € 43.362,26 euros, que inclui o valor de € 42.269,85 euros, respeitante ao IVA liquidado na factura n.º 243. E em 24/09/2011 a referida quantia de € 43.362,26 euros foi lançada a crédito na conta corrente da devedora originária, a qual declarou cessada a sua actividade para efeitos de IVA em 31/08/2011.

3.1 Para se decidir pela improcedência da acção de impugnação o Mmo. Juiz “a quo” considerou que “as correcções ao IVA liquidado na fatura em causa só podem ocorrer através de regularizações pelas formas previstas no art. 78º do CIVA”. Por isso, concluiu, “não se pode dizer que exista qualquer ilegalidade quanto à liquidação reclamada, porquanto não se verifica a inexistência do facto tributário alegada pelo impugnante, tendo em conta que, para efeitos de IVA, ocorre o facto tributário no momento da emissão da fatura ou documento equivalente, independentemente de se concluir à posteriori não se ter realizado a operação titulada por tais documentos, tal como na situação em apreço, sendo desde logo exigível o imposto, de acordo com o disposto no art. 8º do CIVA”.

3.2 Contra o assim decidido insurge-se o Recorrente, o qual alega que o facto tributário é a transmissão de bens ou a prestação de serviços, pelo que tendo ficado provado que a prestação de serviços não ocorreu, há que concluir pela inexistência do facto tributário.

E afigura-se-nos que lhe assiste razão. Com efeito e como alega o Recorrente, há que distinguir entre exigibilidade do imposto, o qual ocorre com a emissão da factura, e a inexistência do facto tributário, a qual ocorre sempre que se concluir que não houve lugar à prestação de serviços ou transmissão de bens subjacente à liquidação do imposto. E a inexistência do facto tributário configura vício invalidante da liquidação e fundamento da impugnação judicial.

Na verdade, a exigibilidade do IVA após a emissão da factura assenta no facto de o adquirente dos bens ou da prestação dos serviços passar a ter o direito de deduzi-lo, de modo que o sistema só funciona se os sujeitos passivos respeitarem as regras, sob pena de se frustrar o objectivo de neutralidade do imposto e de dar azo a fraude e evasão fiscal.

Refere a este propósito XAVIER DE BASTO (in “A harmonização Fiscal na CEE”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 362, p. 44.), «cada factura com menção de imposto, constitui “um cheque sobre o tesouro, pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA nela contido. Por isso, (...) a simples menção do IVA em factura (mesmo que porventura descabida, por não haver lugar a imposto naquele caso, por qualquer razão) origine obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, isto é, seja ele ou não um sujeito passivo. Tornar-se-á, pelo simples facto da menção, um “devedor de imposto”. Só assim se consegue que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar. Assim se assegura o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados”.

Contudo, naqueles casos em que a operação sujeita a imposto for anulada ou o seu valor for alterado há lugar à retificação do imposto, nos termos do artigo 78º do CIVA (e art. 90º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CEE do conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado). E essa regularização pode ser efectuada desde que o adquirente dos bens ou dos serviços prestados tome conhecimento da retificação e seja reembolsado do imposto suportado e proceda por seu lado à correcção do imposto que deduziu – n.ºs 4 e 5 do artigo 78º do CIVA.

No caso concreto dos autos resulta assente que pese embora a factura com o IVA liquidado tenha sido emitida pela executada originária, o seu valor não foi pago, nem o imposto foi deduzido pela empresa adquirente dos serviços (que não foram prestados), como se infere do acordo que pôs termo à acção judicial intentada para resolução do diferendo entre a pretensa prestadora dos serviços e a adquirente (pese embora não tenha sido dado como assente o teor do documento junto autos e emitido em cumprimento do acordo homologado na referida acção judicial, afigura-se-nos que os termos de tal acordo se mostra suficiente para concluir dessa forma). Tanto basta para se concluir que não há motivos, nem fundamento legal para a administração tributária exigir o pagamento do imposto liquidado, uma vez que este não foi suportado pelo adquirente dos serviços, nem por este foi deduzido.

Decorre da jurisprudência do TJUE que as medidas para evitar fraudes ou evasões fiscais apenas devem afectar o menos possível os objectivos e os princípios da directiva IVA e não podem, por isso, ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União na matéria, de acordo com o qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efectivamente recebida, que tem por corolário que a

Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (cfr., neste sentido, acórdãos Goldsmiths, C-330/95, Stadeco, C-566/07, Vandoome, C-489/09, e Kraft Foods Polska, C-588/10).

E estando assente que a operação sobre a qual incidiu o imposto não foi realizada, ou seja, os serviços não foram prestados, então estamos perante a inexistência de facto tributário, o que inquina de invalidade a liquidação do imposto e constitui fundamento para a sua anulação, como pretende o impugnante e aqui recorrente.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida padece do vício de erro de julgamento que lhe é assacado pelo recorrente, pelo que deve ser revogada, julgando-se procedente o recurso e a acção de impugnação da liquidação e determinando-se a anulação do IVA que deu lugar à quantia exequenda objecto de cobrança na execução fiscal.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1.º—O ora impugnante por requerimento apresentado no serviço de finanças da Trofa em 25.07.2011 deduziu reclamação graciosa, nos termos do art.70º, do CPPT, na qualidade de responsável subsidiário, no âmbito da reversão operada no processo executivo 4219200701010263, o qual foi apenso ao processo executivo 4219200601039024, instaurado em nome de B....., LDA., no valor de € 40.662,03, da liquidação n.º 07065554, referente ao IVA do mês de Janeiro/07, com base na declaração periódica enviada via internet em 09.03.2007 – cf. teor do Parecer da Direção de Finanças do Porto a fls. 66 do Processo de Reclamação Graciosa (PRG), apenso a este processo.

2.º—Em 09.03.2009, a B....., LDA., entregou via internet a declaração prevista na alínea c) do n.º 1 do art.29º e art.41º do CIVA, relativa ao mês de Janeiro de 2007—cf. doc. de fls.56 do PRG apenso a este processo.

3.º—No campo 3 do quadro 6, indicou como base tributável, o valor de € 201.285,00, relativo à fatura 243, emitida a favor da C....., LDA.

4.º—O ora impugnante não procedeu ao pagamento do imposto apurado.

5.º—Foi emitida a certidão de dívida n.º 70117393, da liquidação n.º 07065554, no valor de € 40.662,03—cf. doc. de fls.55 do PRG apenso a este processo.

6.º—Em 27.04.2007 foi instaurado contra o ora impugnante o processo executivo n.º 4219200701010263.

7.º—Em 12.04.2011 foi efetuada a citação do ora impugnante, na pessoa da sua Ilustre Mandatária, na qualidade de responsável subsidiário – cf. doc. de fls.9 do PRG apenso a este processo.

8.º—Em 25.07.2011, o ora impugnante deduziu reclamação graciosa—processo n.º 4219201104000552—cf. doc. de fls.2 a 5 do PRG e informação ínsita no Processo Administrativo (PA), apensos a este processo.

9.º—A reclamação graciosa foi deduzida na sequência de citação por reversão no âmbito do processo executivo n.º 4219200601039024 e apensos, em 12.04.2011, na qualidade de responsável subsidiário pelas dívidas tributárias da empresa B..... LDA., NIPC:, do qual era sócio gerente o outra impugnante – cf. doc. de fls. 37 a 41 do PRG apenso a este processo.

10.º—Os fundamentos de facto e de direito, aduzidos pela administração tributária para indeferir a reclamação graciosa constam de fls.65 a 71 do PRG apenso a este processo, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

11.º—A resposta à audição prévia consta de fls.79 do PRG apenso a este processo, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

12.º—Em 2008 o impugnante intentou ação de processo ordinário contra a C..... LDA., que correu termos no Tribunal Judicial de Santo Tirso, 1º Juízo Cível, sob o n.º 1141/08.1TBSTS – cf. docs. de fls. 20 a 29 e 47 a 48 do PRG apenso a este processo e depoimento da testemunha D.....

13.º—Por sentença homologatória transitada em julgado em 05.11.2010, as partes chegaram a acordo, reconhecendo o ora impugnante, não ter executado os serviços que originaram a emissão da fatura 243 – cf. doc. de fls. 47 a 48 do PRG apenso a este processo e depoimento da testemunha D.....

14.º—No âmbito do referido acordo, comprometeu-se o ora impugnante a emitir nota de crédito no valor de €250.396,80, com IVA incluído, a devolver pela ré em 26.05.2011, aí declarando não ter deduzido nem compensado, o respetivo IVA, no valor de € 42.269,85 – cf. doc. de fls.50 do PRG apenso a este processo e depoimento da testemunha D.....

15.º—Em 09.09.2011, a devedora originária entregou via internet, a declaração periódica referente ao mês de Maio de 2011, indicando no campo 40 do quadro 6 (regularizações), o valor de € 43.362,26, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.78º do CIVA, que inclui o valor de € 42.269,85, respeitante ao IVA liquidado na fatura n.º 243—cf. doc. de fls.60 do PRG apenso a este processo.

16.º—Em 24.09.2011, a quantia de € 43.362,26 foi lançada a crédito na conta corrente da devedora originária – cf. doc. de fls.63 do PRG apenso a este processo.

17.º—A devedora originária cessou a atividade para efeitos de IVA em 31.08.2011.

18.º—Na declaração periódica relativa a Agosto de 2011 (última declaração periódica entregue), não foi solicitado o reembolso do crédito apurado, mas preenchido o campo 96 (excesso a reportar) – cf. doc. de fls.58 do PRG apenso a este processo.

19.º—O ora impugnante fazia parte na qualidade de sócio da sociedade C....., LDA. – cf. depoimento de D.....

20.º—Como tinha uma empresa de construção civil — B....., LDA., à qual foi adjudicada a obra da C....., LDA., – cf. depoimento de D.....

21.º—A fatura em causa nos autos não foi paga pela C....., LDA., à B....., LDA., pois os trabalhos não foram efetuados – cf. depoimento de D.....

22.º—O ora impugnante não fez os trabalhos que estavam determinados no contrato da obra, muito menos trabalhos extra – cf. depoimento de D.....

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que se coloca no presente recurso, cujo caso concreto tem contornos específicos, tal como consta da matéria de facto, passa por saber se o recorrente pode ser obrigado a proceder à entrega do IVA constante de determinada factura, emitida pela devedora originária e incluída na respectiva declaração, quando se encontra documental e testemunhalmente provado que essa mesma factura não tem como suporte, não titula, qualquer relação jurídico-económica subjacente; ou seja, dito de outro modo, se o contribuinte está obrigado à entrega do imposto do IVA incluído em determinada factura, respeitante a serviço ou bem que não chegou a transacionar.

O TJUE tem entendido, no tocante à cobrança do IVA, que “...resulta dos artigos 1.º, n.º 2, e 73.º da diretiva IVA que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço desses bens e serviços e que o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação às operações visadas por parte do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

Em especial, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe que «o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros».

...deve recordar-se que o artigo 90.º, n.ºs 1, da diretiva IVA obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida (v. acórdão de 3 de julho de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Colet., p. I-3801, n.º 6).

Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida, que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Goldsmiths, já referido, n.º 15)., cfr. entre outros, o acórdão proferido no processo n.º C-588/10, datado de 26/01/2012.

Também este Supremo Tribunal, tem reafirmado, e no que toca à dedução do imposto constante das facturas qualificadas como “falsas”, que não é possível a dedução do IVA quando a essas mesmas facturas não corresponda uma operação económica concreta, cfr. artigo 19.º, n.º 3 do CIVA, cfr., entre outros, o acórdão datado de 07/12/2011, recurso n.º 0241/11.

Ou seja, tanto a possibilidade de cobrança, como a possibilidade de dedução do imposto apurado, está intimamente conexas com a existência de uma concreta transacção comercial, transmissão de bens ou prestação de serviços, relativamente à qual se possa fazer o cálculo concreto do imposto exacto que deve incidir sobre essa mesma transacção.

E, esse cálculo, como bem refere o TJUE, é feito por referência ao concreto valor tributável que compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação às operações visadas por parte do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, cfr. artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, sendo certo que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIVA.

Não há dúvida que no caso dos autos a devedora originária não recebeu o valor -preço- inserto na factura em questão, e não o recebeu porque não prestou os correspondentes serviços que constituíam a contrapartida de tal valor, inexistindo, por isso, o facto tributário que autorizaria a liquidação do imposto, cfr. entre outros, o acórdão datado de 10/04/2013, recurso n.º 01135/12, isto é, a factura onde foram insertos tais valores não titula qualquer relação jurídico/material que lhe seja subjacente.

E como não recebeu tal valor, onde se encontrava incluído o valor do IVA constante da liquidação agora impugnada, também não tem a obrigação de o entregar à AT, sob pena de se incorrer na violação dos princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade, que enformam a directiva IVA.

Ou seja, o facto de não terem sido estritamente cumpridos os formalismos legalmente previstos para a resolução da questão em discussão nos autos, na perspectiva da AT, isso não a autoriza a manter

uma liquidação e a proceder à cobrança coerciva de um imposto que se sabe não ser devido, por não se ter realizado qualquer transacção comercial sobre a qual o mesmo IVA deva incidir – inexistência de facto tributário.

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;
- julgar procedente a impugnação, anulando a liquidação do IVA impugnada.

Custas pela recorrida, na primeira instância.

D.n.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Gradação de créditos. Privilégio imobiliário geral. Privilégio imobiliário especial. Hipoteca.

Sumário:

Os privilégios imobiliários previstos no artigo 111.º do CIRS são gerais, e não especiais, pelo que não preferem ao crédito hipotecário, também reclamado, na respectiva gradação de créditos.

Processo n.º 1062/14-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorridos: B... e Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A A....., inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (TAF de Sintra) datada de 15 de Maio de 2012, proferida nos autos de verificação e gradação de créditos apensos à execução fiscal n.º 3557200201000519, instaurada contra B....., pelo Serviço de Finanças de Sintra 3, por dívida de IRS do ano 2000, que procedeu à gradação de créditos, da seguinte forma:

1º. Créditos exequendos de IRS e respectivos juros;

2º. Créditos reclamados da A..... e respectivos juros a três anos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1ª - No âmbito da execução fiscal instaurada pelo Serviço de Finanças de Sintra 3 (Aqualva-Cacém) para cobrança de dívidas provenientes de IRS foi penhorada uma fracção autónoma, pertencente ao executado, sobre a qual a A....., SA, ora recorrente, fruindo de duas hipotecas registadas sobre a referida fracção, foi citada, tendo reclamado os seus créditos.

2ª - A Sentença de que se recorre, graduou o crédito exequendo, proveniente de dívidas de IRS, à frente dos créditos da A....., garantidos por hipoteca, por considerar que aquele goza de privilégio imobiliário, preferindo à hipoteca nos termos do disposto no artº 104º do CIRS.

3ª - De acordo com o disposto no artº 686º, n.º 1 do CC, a hipoteca garante ao credor o direito de ser pago pelo valor do imóvel sobre o qual esta incida, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade do registo.

4ª - Os créditos de IRS apenas fruem de privilégio geral (mobiliário e imobiliário), de acordo com o disposto no art 104º do CIRS (actual art 111º).

5ª - O concurso entre um privilégio geral de que gozam os créditos de IRS e uma garantia de especial de hipoteca terá de ser resolvido com prevalência da garantia especial.

6ª - O Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 362/2002, de 17 de Setembro, declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, por violação do princípio da confiança, da norma constante no artº 104 do CIRS, aprovado pelo DL n.º 442-A/88, de 30/11 e, hoje na numeração resultante do DL n.º 198/2001, de 2/7, do seu artº 111º, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário nele contido conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca nos termos do artº 751º do Código Civil.

7ª - Esta declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, proferida pelo Tribunal Constitucional, possui força de lei e vincula, para além de outras entidades, todos os tribunais que, na resolução dos processos pendentes não podem aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados, cfr. artº 204º da CRP.

8ª - Os créditos exequendos da Fazenda Nacional provenientes de dívidas IRS, devem ficar graduados em 2º lugar, após os indicados créditos reclamados pela A....., ora recorrente, que gozam de garantia real de hipoteca.

9ª - A Sentença de que se recorre merece censura, tendo ofendido o disposto nos artºs 9º e 686º do Código Civil e artºs 2º, 204º e 282º da Constituição da República Portuguesa.

Nestes Termos e contando com o douto suprimento de Vossas Excelências, deve ser dado provimento ao presente recurso, devendo a Sentença ser substituída por uma outra que gradue em 1º lugar os créditos reclamados pela A....., SA, garantidos por hipoteca e em 2º lugar os créditos exequendos provenientes de dívidas de IRS, assim se fazendo a mais sã e correcta **JUSTIÇA!**

Não foram produzidas contra-alegações.

O recurso foi dirigido ao Tribunal Central Administrativo Sul (TCA Sul), que por decisão de 30 de Junho de 2014, se declarou incompetente em razão da hierarquia, entendendo ser competente para conhecer do recurso este Supremo Tribunal, para onde os autos vieram remetidos.

O Ministério Público pronunciou-se remetendo para o parecer do Ministério Público proferido no TCA Sul a fls. 106, que entendeu que o recurso deve proceder, aderindo à posição da recorrente.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida não foi fixada formalmente matéria de facto, contudo são pertinentes para a decisão do recurso os seguintes factos nela contidos:

1 - Os presentes autos de reclamação de créditos correm por apenso à execução fiscal instaurada contra B..... (Processo n.º 3557-2002/100051.9 - Serviço de Finanças de Sintra 3) para cobrança coerciva de dívidas de IRS do ano de 2000;

2 - Foram reclamados os seguintes créditos:

a) Pela A....., SA, identificada a fls.5, a quantia de € 66.695,67, correspondente ao valor em dívida de um crédito à habitação e de um crédito multi-opções;

b) Nos autos de execução referidos em (1) foi, em 26 de Julho de 2002 e pela Fazenda Nacional, penhorada a fracção autónoma, designada pela letra “B”, correspondente ao C/V B do prédio urbano sito no n.º da Rua, concelho de Sintra, descrito na Conservatória do Registo Predial de sob o n.º 500 — fls. 68 e 69 do processo de execução apenso.

3 - A penhora supra referida foi registada em 26 de Julho de 2002 — fls. 68 do processo de execução.

4 - Os créditos de A....., SA estão garantidos por hipotecas constituídas sobre o bem penhorado, registadas, provisoriamente, em 22/06/1999 e convertidas em definitivas em 28/09/1999 — fls. 68 do processo executivo.

Nada mais há com interesse.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que vem colocada no presente recurso já não é nova, como bem refere a recorrente e o Ministério Público, sendo que a resposta que, quer o Tribunal Constitucional, quer este Supremo Tribunal, lhe têm dado é coincidente com a posição defendida pela recorrente.

Assim, porque agora não há razão, de facto ou de direito, que permita divergir de tal entendimento, seguir-se-á de perto o que se escreveu no acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 23/04/2014, recurso n.º 0252/14.

A sentença recorrida graduou os créditos da Fazenda Nacional, decorrentes de dívida de IRS, reclamados e exequendos, respeitantes aos anos de (no nosso caso de 2000), bem como os respectivos juros de mora, à frente dos créditos do Banco....., ora recorrente, referentes a mútuo garantido por hipoteca, com o fundamento no privilégio imobiliário concedido pelo artº 111º do CIRS.

Contra o assim decidido insurge-se o recorrente alegando que tal crédito de IRS não tem qualquer prevalência sobre o crédito do credor hipotecário, uma vez que este beneficia da garantia real adviniente da hipoteca, com registo anterior ao da penhora, invocando ainda a jurisprudência do Tribunal Constitucional (Ac 362/2002) que declarou a inconstitucionalidade com força obrigatória geral da interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral conferido no artigo 751º do Código Civil à Fazenda Pública prefere à hipoteca.

É nesta divergência que se funda a questão apreciar, que consiste em saber se os créditos reclamados pelo Banco....., que gozam de garantia real constituída por hipoteca têm preferência, na graduação, aos créditos relativos a IRS reclamados e exequendos, respeitantes aos anos de...2000.

Cumpre desde já referir que o recurso merece provimento.

Com efeito o Código Civil consagrava no seu artº 735º, n.º 3 o princípio de que os privilégios imobiliários eram sempre especiais.

Porém, com a redacção introduzida pelo Dec.-Lei 38/2003, de 08.03 a norma em causa passou a ter a seguinte redacção: «Os privilégios imobiliários estabelecidos neste Código são sempre especiais».

Pretendeu-se assim salvaguardar o caso de outros privilégios imobiliários gerais, criados posteriormente ao Código Civil e constituíam excepção ao referido princípio.

Eram eles os privilégios imobiliários das instituições de Segurança Social sobre imóveis do devedor à data da instauração da acção executiva e do Estado, e, relativamente a IRS e IRC, sobre os imóveis existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou acto equivalente.

Tais privilégios imobiliários previstos nos artigos 111.º do CIRS, 116.º do CIRC e 205.º do Cód. do Regime Contributivo do Sistema Providencial da Segurança Social aprovado pela Lei n.º 110/09, de 16/9 (que sucedeu ao disposto nos arts. 10.º e 11.º do Dec. Lei n.º 103/80, de 9/5) são gerais, porque referentes à generalidade dos bens imóveis do devedor.

Neste sentido se tem pronunciado, de forma dominante, a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo da qual destacamos, sem preocupações de exaustão, os Acórdãos de 10.03.2010, recurso 1000/09, de 13.01.2010, recurso 917/09, de 13.10.2011, recurso 921/09, de 17.03.2011, recurso 630/10-50 (do Pleno), de 18/1/2012, proc. n.º 648/11, de 16.11.2011, recurso 831/11 e de 14.02.2013, proc. n.º 1340/12 todos in www.dgsi.pt. (Vide também, na doutrina, Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, pag. 167, e António Carvalho Martins, Reclamação e Verificação de Créditos, pag. 89.).

Como ficou dito nos Acórdãos 953/08 de 21.01.2009, e 917/09, de 13.10.2011, «o direito de crédito garantido por hipoteca só cede perante os créditos que disponham de privilégio imobiliário especial ou prioridade de registo (cfr. n.º 1 do art. 686.º do CCivil) já que «dos privilégios creditórios só os especiais, porque envolvidos de sequela, se traduzem em garantia real de cumprimento de obrigações, limitando-se os gerais a constituir mera preferência de pagamento e sendo apenas susceptíveis de prevalecer em relação a titulares de créditos comuns».

Acresce dizer, tal como alega a recorrente e também recorda o Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo, que a norma constante do art. 104.º do CIRS (actual art. 111.º), na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do art. 751.º do CCivil foi declarada inconstitucional com força obrigatória geral, por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito (ac. n.º 362/2002, publicado no DR - I-A, n.º 239, de 16/10/2002),

Daí que se conclua que os créditos reclamados relativos a IRS e respectivos juros de mora, gozam de privilégio imobiliário geral pelo que não preferem ao crédito hipotecário também reclamado.

O recurso merece, pois, provimento.”.

Também aqui, face à identidade da situação de facto, temos necessariamente que concluir que o recurso merece provimento.

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida na parte impugnada e, em consequência, proceder à graduação dos créditos nos termos seguintes:

1º Os créditos reclamados pela A..... e respectivos juros a 3 anos;

2º Os créditos relativos a IRS reclamados e exequendos, respeitantes ao ano de 2000 e respectivos juros.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Caducidade do direito de deduzir oposição. Prazo para deduzir oposição. Factos supervenientes.

Sumário:

A penhora, a venda e os demais termos processuais da execução fiscal, não são factos supervenientes para efeitos do disposto no artigo 203.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, relativamente a um executado que anos antes fora citado para a execução, sem ter deduzido qualquer oposição.

Processo n.º 1194/14-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – **Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto**

14 de Dezembro de 2014

Julgou provada e procedente a excepção de caducidade do direito de deduzir oposição, e absolveu a Fazenda Pública da instância.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de oposição n.º 2418/08.1 BEPRT, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1/ A douta sentença ora recorrida julgou procedente por provada a excepção da caducidade do direito de deduzir oposição, alegada pela Fazenda Pública e por consequência, foi esta absolvida da instância, o que obstou ao conhecimento pelo douto Tribunal “ad quo” do mérito do pedido formulado pelo ora Recorrente, na sua oposição à execução.

2/ Ora o processo de execução fiscal em causa nos presentes autos, nomeadamente, o processo n.º.1821199401078631 e seus apensos, respeita à cobrança do I.V.A. relativo ao último trimestre de 1993 e aos primeiros três trimestres de 1994, cujo sujeito passivo era a sociedade comercial “B....., Lda.”, conforme documento n.º. 3 junto com a oposição à execução.

3/ Tal execução, reverteu contra o ora Recorrente, em virtude de ser sócio gerente da sociedade comercial executada identificada no artigo anterior, tendo sido citado da reversão em 15 de Março de 1996.

4/ Acontece que, o processo executivo fiscal e seus apensos acima identificados, diz respeito a obrigações fiscais provenientes de I.V.A., imposto este que incidindo sobre transacções de bens e actos de prestação de serviços é considerado um imposto de obrigação única, pois o facto tributário é de carácter instantâneo.

5/ Ora decorre do disposto no artigo 48º n.º 1 da Lei Geral Tributária que “as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial no prazo de oito anos contados ... nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a titulo definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”.

6/ Embora à data em que ocorreram as obrigações tributárias, em causa nos presentes autos estivesse ainda em vigor o Código de Processo Tributário o qual dispunha, no n.º.1 do seu artigo 34º que a obrigação tributária prescrevia no prazo de dez anos salvo se outro mais curto estivesse fixado na lei, contudo

7/ O n.º.1 do artigo 5º do preâmbulo da Lei Geral Tributária ao referir que ao novo prazo de prescrição se applicava o disposto no artigo 297º do Código Civil originava que e conforme o disposto no n.º.1 do referido artigo “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga falte menos tempo para o prazo se completar”.

8/ Ora as obrigações tributárias em causa nos presentes autos decorriam da emissão de facturas pela transmissão de bens ou prestação de serviços pelo que o imposto tornava-se exigível no momento da sua emissão, sendo certo que tais obrigações tributárias relativas à emissão de facturas pela sociedade comercial em causa nos presentes autos, só abrangia as emitidas até 30 de Setembro de 1994, pelo que, nos termos da lei nova (Lei Geral Tributária – D.L. n.º. 398/98, de 17 de Dezembro) e de acordo com António Lima Guerreiro, in Lei Geral Tributária, pág. 227, “no caso do I.V.A., é hoje claro que o prazo de prescrição se conta a partir do momento em que o imposto se tornou exigível, aceite que seja a sua natureza de imposto de obrigação única, momento esse que é o termo do período em que legalmente deva ser apresentada a declaração, com o respectivo meio de pagamento”;

9/ O que, atendendo ao facto de a tributação de tal imposto ser efectuada por retenção na fonte por parte neste caso da sociedade comercial em questão (n.º. 1 do artigo 48º), a prescrição contar-se-ia a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, a partir de 01 de Janeiro de 1995; aliás,

10/ Nos termos da lei antiga (Código de Processo Tributário – D.L. n.º. 154/91, de 23 de Abril), a qual não distinguia entre impostos periódicos e impostos de obrigação única, igualmente se entendia (n.º. 2 do artigo 34º) que “o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que

tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial”; ou seja, segundo a lei antiga igualmente o prazo prescricional iniciava-se a partir de 01 de Janeiro de 1995; havendo assim coincidência do início da contagem do prazo prescricional, quer à luz da lei nova, quer à luz da lei antiga.

11/ Ora, o ora Recorrente foi citado para efeito de reversão em 15 de Março de 1996, pelo que até tal data já tinha decorrido 14 meses e meio, desde a data em que tinha sido iniciada a prescrição; sendo certo que embora a citação interrompa a prescrição não é menos certo que a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar tal efeito interruptivo (artigo 49º n.º 2 da lei nova e artigo 34º n.º 3 da lei antiga), como aconteceu no presente caso, devendo somar-se neste caso o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação, pelo que uma vez descontado tal período de um ano em que o decurso do prazo de prescrição esteve suspenso, o facto é que quando a lei nova (Lei Geral Tributária), entrou em vigor em 01 de Janeiro de 1999 (artigo 6º do preâmbulo), já tinham decorrido quatro anos do prazo prescricional.

12/ Assim à data da entrada em vigor da lei nova, faltavam decorrer apenas seis anos para ocorrer a prescrição, pelo que nos termos do preceituado no artigo 297º n.º 1 do Código Civil, em nosso entendimento e salvo melhor opinião continuaria a aplicar-se a lei antiga ocorrendo a prescrição em 01 de Janeiro de 2005.

13/ Deste modo, a dívida exequenda a que se referem os autos de execução fiscal acima identificados e seus apensos, prescreveu em 01 de Janeiro de 2005.

14/ Acontece que, como decorre do n.º 3 dos factos provados constantes da douta sentença recorrida, o Recorrente, em 26 de Abril de 2007 (por lapso de escrita referido na douta sentença como 2006, mas corrigido no ponto 2.2 Matéria de facto e de direito, nomeadamente, no parágrafo 4º a fls. 200 verso da douta sentença), ao receber o seu vencimento constatou que lhe tinha sido penhorada a quantia de € 345,00, no âmbito dos autos de execução fiscal acima identificados.

15/ Ora, a penhora do vencimento, do Recorrente, ocorrida em 26 de Abril de 2007, só constituiria, como refere a douta sentença “facto processual da própria execução”, se esta não estivesse à data em que tal penhora ocorreu já extinta; como de facto estava, na medida em que a penhora do vencimento do Recorrente ocorreu quase dois anos e meio após o decurso do prazo prescricional da execução fiscal; prazo prescricional esse que é de conhecimento officioso e que aliás faz parte do pedido da oposição à execução.

16/ Pelo que, somos a entender que a superveniência da penhora do seu vencimento invocada pelo Recorrente, é pertinente pois tal penhora encontra-se desconectada da sua fonte, leia-se da execução fiscal, respectiva, em virtude desta dever ter sido officiosamente declarada extinta pela Fazenda Pública.

17/ Igualmente somos a entender que não colhe aqui na fundamentação da douta sentença recorrida a transcrição do acórdão do S.T.A., 01236/03 de 18.02.2004, na medida em que tal douto acórdão, refere na parte transcrita na douta sentença que “para o efeito da contagem do prazo para deduzir oposição, “facto superveniente” é o que diz respeito aos fundamentos da oposição deduzida pelo oponente, não integrando o conceito factos processuais da execução”; o que ocorreu no caso sub judice, pois o fundamento principal em que se baseou toda a oposição à execução, foi o facto de, quando a penhora do vencimento do Recorrente ocorreu já ter prescrito a execução fiscal, pelo que tal penhora não constituía um facto processual da execução em virtude desta já há muito dever ter sido declarada prescrita, pela Fazenda Pública, desde logo, em obediência ao princípio da legalidade que deve nortear a sua actuação (art. 266º n.º 2 C.R.P. e art. 55º L.G.T.).

18/ Assim e para concluir a questão da excepção da caducidade do direito a deduzir a oposição suscitada pela Fazenda Pública e que colheu merecimento na douta sentença recorrida, somos a entender que o Recorrente deduziu oposição fiscal atempadamente, pois tal oposição foi deduzida no prazo de 30 dias a contar do seu conhecimento da penhora do vencimento o que como acima se deixou dito constituiu um facto superveniente, pois alheio à execução fiscal, pelos motivos já referidos, tanto mais que, invocou expressamente a prescrição da execução fiscal, tendo tal invocação feito parte do pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda, nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 204º do C.P.P.T.; sendo certo que, na douta sentença recorrida é referido que “Só constituiria um facto superveniente, se ocorresse os motivos previstos no artº 204º do C.P.P.T.”; o que de facto ocorreu.

19/ E não sufragamos o douto entendimento decorrente da douta sentença recorrida de que “O facto do oponente, na presente oposição, vir alegar a prescrição da dívida, não constitui facto superveniente, uma vez, esta nunca foi declarada”; isto porque,

20/ Segundo o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, na obra acima citada a pág. 285 “a competência para conhecer da prescrição e da duplicação da colecta é atribuída, em primeira linha, ao órgão da execução fiscal”.

21/ Ora, a petição de oposição à execução fiscal é apresentada ao órgão da execução fiscal, mas dirigida ao Juiz do Tribunal Tributário competente, a quem é posteriormente remetida, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 208º do C.P.P.T., no prazo de 20 dias; sendo que nos termos do disposto no n.º 2 do citado artigo, “no referido prazo, salvo quando a lei atribua expressamente essa competência a

outra entidade, o órgão da execução fiscal poderá pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o acto que lhe tenha dado fundamento”; pelo que e segundo o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa na obra citada a pág. 285 “o órgão da execução fiscal poderá, no próprio processo de execução fiscal, conhecer desses fundamentos de oposição”.

22/ Consequentemente, não tendo o órgão de execução fiscal, como lhe competia em obediência ao princípio da legalidade, procedido à declaração da prescrição dos autos de execução fiscal quando esta ocorreu, nomeadamente em 01 de Janeiro de 2005, poderia tê-lo feito a partir de 28 de Maio de 2007, quando a oposição à execução deu entrada nos respectivos Serviços e no prazo que antecedia a remessa dos autos para o douto Tribunal tributário, o que não ocorreu, contudo,

23/ E citando novamente o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, na obra referida, a fls. 285 “Relativamente aos fundamentos de oposição de conhecimento officioso, o tribunal deve apreciá-los independentemente do objecto do processo e de a questão ter ou não sido colocada previamente à administração tributária”, assim se tendo decidido no acórdão do S.T.A. n.º 702/07, de 3.10.2007.

24/ Ora, citando o Autor, obra e pág. acima referidas “há fundamentos de oposição relativamente aos quais se prevê expressamente o conhecimento officioso, como é o caso da duplicação da colecta e da prescrição (artº 175º do C.P.P.T.), pelo que o tribunal pode dos factos em que eles assentam e das questões jurídicas pertinentes, mesmo que não tenham sido invocados pelo oponente”; mais referindo “A prescrição e a duplicação da colecta são fundamentos de oposição à execução fiscal de conhecimento officioso, como expressamente se estatui no artº 175º do C.P.P.T.”.

25/ Assim, somos a entender que a douda sentença ora recorrida, ao ter julgado procedente a excepção da caducidade do direito de deduzir oposição, alegada pela Fazenda Pública, tendo absolvido esta da instância e por consequência ao ter-se absterido de conhecer do mérito de todo o pedido formulado pelo ora Recorrente, na sua oposição à execução, sendo tal pedido de conhecimento officioso nos termos acima alegados, violou o disposto nos artigos 175º, 203º n.º 1 alínea b) e 204º n.º 1 alínea d), todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário e o disposto no artigo 615º n.º 1 alínea d) (antigo artigo 668º n.º 1 alínea d) do C.P.C.) do actual Código de Processo Civil, na medida em que os factos alegados pelo ora Recorrente na sua oposição à execução e a prova documental junta aos autos impunha uma decisão diversa da que foi proferida.

Requeru que o presente recurso ser julgado procedente e seja revogada a sobredita sentença, por nulidade pois a douda sentença recorrida não se pronunciou sobre questões que deviam ser apreciadas, nomeadamente sobre a prescrição da execução fiscal, a qual é de conhecimento officioso, devendo consequentemente, ser julgada improcedente a excepção de caducidade do direito de deduzir oposição, alegada pela Fazenda Pública e ser julgado procedente, todo o pedido constante da oposição à execução.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

A decisão recorrida considerou provados, os seguintes factos, com relevo para a decisão do presente recurso:

1. Foi instaurada a execução fiscal n.º 1821199401078631 e apensos, que o Serviço de Finanças de Matosinhos, lhe move por dívidas de IVA de 1993, no montante de 23 917.90 €. (fls. 74/75 dos autos);

2. O oponente foi, pessoalmente, citado no processo de execução fiscal n.º 1821199401078631, em 15.03.1996 (fls.172/177 dos autos e por confissão);

3. Em 26.04.2006, no recibo de vencimento foi-lhe retida a quantia de 345.00 €, pela C..... S.A em cumprimento da ordem de penhora 182120070000009816, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1821199401078631 (fls. 22 e 23 dos autos);

4. A presente oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Matosinhos -1, em 28.05.2007 (fls. 2 dos autos).

Questão objecto de recurso:

1- Omissão de pronúncia.

2- Caducidade do direito de deduzir oposição.

1- Omissão de pronúncia

Nos termos do disposto no artº 281 do Código de Procedimento e Processo Tributário os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil.

Sabido que o DL 303/2007, de 24 de Agosto, entrado em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2008 – em conformidade com o disposto no artº 12º, n.º 1, desse DL – eliminou os recursos de agravo de petição em matéria cível, pode concluir-se que esta remissão se terá que considerar efectuada para os recursos de apelação, no que concerne aos recursos de decisões proferidas por tribunais de 1ª instância. Neste caso, por se tratar de recurso que corre seus termos perante o Supremo Tribunal Administrativo que funciona como tribunal de revista serão ainda aplicáveis, subsidiariamente as normas do recurso de revista, ao abrigo do disposto no artº 2º, c) e d) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, nos termos do disposto no artº 608º do Código de Processo Civil na elaboração do acórdão hão-de conhecer-se em primeiro lugar, as questões processuais que possam determinar a absolvição da

instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, seguindo-se a apreciação de todas as questões colocadas pelo recorrente e, só das questões colocadas pelo recorrente, salvo aquelas de que o tribunal possa tomar conhecimento oficioso.

Pese embora a decisão recorrida haja absolvido da instância a Fazenda Pública com fundamento na caducidade do direito de deduzir oposição, como veremos, a consequência desta excepção peremptória é a absolvição do pedido e, não da instância.

O sentido da absolvição da instância é a de encerrar a instância iniciada, com fundamento na verificação da existência de uma qualquer excepção dilatatória, sem que o tribunal se pronuncie sobre o mérito da pretensão que, poderá, por regra, vir a ser conhecido numa outra instância, desde que suprida ou ultrapassada a excepção dilatatória que determinou essa absolvição da instância.

O recorrente alega que o Tribunal não se pronunciou sobre a questão da prescrição da dívida exequenda que suscitou e considera há muito tempo verificada.

Efectivamente não houve pronúncia sobre tal matéria da prescrição da dívida exequenda mas, a sentença recorrida analisou se a prescrição não declarada da dívida, no processo executivo, ou, a penhora de vencimento poderiam ser tidas como factos supervenientes para efeitos do disposto no artº 203º, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário com a consequência de deslocar o termo inicial do prazo para deduzir oposição da citação pessoal para a data de ocorrência do facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado. Concluiu, e bem, que nem a prescrição não declarada da dívida nem a efectivação da penhora de vencimento do executado podem ser consideradas como factos supervenientes para esse efeito.

O executado, aqui recorrente foi citado pessoalmente para a execução fiscal em 15 de Março de 1993 e só deduziu oposição em 28 de Maio de 2007, tendo sido efectuada a penhora do seu vencimento em 26 de Abril de 2006.

O prazo para deduzir oposição conta-se a partir da primeira penhora, apenas quando não tenha havido citação, aqui ocorrida treze anos antes, como claramente decorre do texto do artº 203º, n.º 1, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O executado teve oportunidade de deduzir oposição nos trinta dias que se seguiram á sua citação. Trata-se de um direito potestativo que, por sua natureza será ou não exercido pelo respectivo titular de acordo com a sua conveniência ou avaliação da situação.

Passados treze anos, por ter sido efectuada a penhora de vencimento, nem por isso renasce na esfera jurídica do executado novo direito potestativo de deduzir oposição à execução fiscal que não exerceu, oportunamente, e provocando a sua extinção, por caducidade, como veremos.

A penhora, a venda e os demais termos processuais da execução fiscal, não são factos supervenientes para efeitos do disposto no artº 203º do Código de Procedimento e Processo Tributário, mesmo que o executado os encare como segundos alertas para o desenvolvimento do processo executivo.

O executado foi chamado à execução, por citação pessoal para, querendo, a ela deduzir oposição. Não tendo fundamentos para o fazer, ou tendo-os, havendo decidido não os usar, deixou precludir, irremediavelmente, o seu direito potestativo de deduzir oposição.

Assim, a sentença analisou as questões suscitadas pelo executado que importavam, também para o conhecimento da excepção peremptória de caducidade do direito de deduzir oposição, não existindo qualquer omissão de pronúncia.

2- Caducidade do direito de deduzir oposição

Como já avançamos, o executado, aqui recorrente não apresentou no prazo para tal estabelecido por lei, artº 203º do Código de Procedimento e Processo Tributário, oposição à execução fiscal.

Tal excepção não foi conhecida no despacho liminar, vindo a ser suscitada pela Representante da Fazenda Pública, na contestação. Trata-se de caducidade (não prescrição) do direito de propor uma acção em juízo, com a consequente perda de direito que poderia ter sido acautelado pela oposição à execução, como é próprio do decurso dos prazos de propositura da acção.

A caducidade é um instituto cujo fundamento específico é o da necessidade de certeza jurídica. Como refere o Prof. Manuel de Andrade in Teoria Geral da Relação Jurídica, 3.ª reimpressão, Coimbra 1972, II, pág. 464: “*Certos direitos devem ser exercidos durante certo prazo, para que ao fim desse tempo fique inalteravelmente definida a situação jurídica das partes. É de interesse público que tais situações fiquem, assim, definidas duma vez para sempre, com o transcurso do respectivo prazo*”.

Impede-se a caducidade propondo a acção dentro do prazo respectivo, artº 331º do Código Civil. Mas o recorrente não propôs tal acção, isto é, não exerceu tal direito potestativo, poder que lhe foi conferido por lei e de que tomou conhecimento com a citação pessoal para a execução, de por uma mera declaração de vontade formular a sua pretensão de tutela jurídica colocando a Administração Tributária no estado de sujeição de ver judicialmente apreciada essa pretensão.

Estamos perante uma excepção peremptória que importa a absolvição total ou parcial do pedido e consiste na invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, nos termos do disposto no artº 576º, n.º 3 do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O decurso do prazo para deduzir oposição à execução fiscal, porque extingue o respectivo direito potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, configura uma causa a que a lei substantiva atribui a cessação do direito que o autor invoca como já validamente constituído e, obsta à produção do efeito jurídico dos factos articulados pelo autor.

Verificada, após a fase liminar, a extemporaneidade da petição apresentada impõe-se a absolvição do réu do pedido, que nos conduz, também ao não provimento do recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e, conseqüentemente, absolver a Fazenda Pública do pedido.

Custas pelo recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Processo n.º 1547/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública, notificada do acórdão proferido por esta Secção no recurso n.º 1547/13, veio requerer a respectiva reforma no que toca à sua condenação em custas, alegando, no essencial, que estando em causa um processo de impugnação judicial instaurado em 13 de Outubro de 2003 se tem de aplicar «o Código das Custas Processuais (CCJ), aprovado pelo DL 224-A/96, de 26/11 [prévio à entrada em vigor RCP], na redacção anterior às alterações introduzidas pelo DL 324/03, de 27/12, dado que estas só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor [de acordo como disposto no art. 14º deste último diploma]. // Desta forma, deve atender-se ao previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 2º do CCJ, que contém uma isenção subjectiva, quanto a custas, relativamente ao Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados. // Acresce que, após a entrada em vigor do RCP, aprovado pelo DL 34/2008 de 26/2, a Fazenda Pública - atento o disposto no art. 27º deste diploma legal - continuou a beneficiar da referida isenção. // O mesmo se verificando actualmente, após a entrada em vigor das alterações introduzidas ao RCP pela Lei 7/2012, de 13/02, a qual, no n.º 4 do art. 8º, prevê que: “Nos processos em que as partes se encontravam isentas de custas, (...) e a isenção aplicada não encontre correspondência na redacção que é dado ao Regulamento das Custas Processuais pela presente lei, mantém-se em vigor no respectivo processo a isenção de custas.”.

1.2. Notificada a parte contrária para se pronunciar, querendo, sobre o requerido, nada disse.

1.3. Com dispensa de vistos dos Exm.ºs Juízes Conselheiros Adjuntos, dada a simplicidade da questão, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que a reforma da *sentença* contemplada no actual art. 614º do CPC (e a que correspondia o art. 669º do anterior CPC) é aplicável aos *acórdãos* do Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado no art. 666º, aplicável *ex vi* do disposto no art. 685º, ambos do actual CPC [diploma subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do disposto no art. 2º, alínea e) do CPPT].

2. Por força do disposto no art. 613º, n.º 1, do CPC, uma vez proferido acórdão fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do tribunal quanto à matéria da causa, mas as partes podem pedir a sua **reforma quanto a custas** em conformidade com o disposto no art. 616º do CPC.

Dir-se-á, desde já, que é inteiramente fundada a pretensão de reforma do citado acórdão, já que essa pretensão pressupõe a constatação de um erro de julgamento na condenação em custas, erro que manifestamente se verifica, por não se ter atentado na data da apresentação da petição inicial do processo tributário em 1ª instância.

Com efeito, o presente processo de impugnação judicial foi instaurado em 30 de Setembro de 2003, conforme carimbo de entrada da petição inicial na Repartição de Finanças (cfr. materialidade fáctica assente em 1ª instância e que o acórdão reproduziu). E no regime de custas anterior à vigência do Código das Custas Judiciais introduzido pelo Dec. Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, a Fazenda Pública estava isenta de custas nos processos de natureza tributária, por expressa previsão dessa isenção

no art. 3º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários vigente à data da instauração do processo (Dec.Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro), como, aliás, pela anterior previsão do art. 5º do Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos e do art. 2º da Tabela das Custas no Supremo Tribunal Administrativo aprovado pelo DL n.º 42.150, de 12 de Fevereiro de 1959.

E embora todos esses diplomas legais tenham sido revogados pelo Código das Custas Judiciais (CCJ) introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo Dec.Lei n.º 324/2003, e nele a Fazenda Pública deixasse de beneficiar da aludida isenção, o certo é que tal diploma só era aplicável aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (art. 14º, n.º 1) e só produziu efeitos, no tocante às custas judiciais tributárias, a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça (art. 15º, n.º 2), transferência que ocorreu com a publicação do Dec.Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, que entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação (art. 18º).

O que significa que, pese embora a entrada em vigor do CCJ em 1 de Janeiro de 2004, a Fazenda Pública continuou a beneficiar de isenção de custas em todos os processos tributários instaurados até àquela data e que se encontrassem pendentes.

E o mesmo aconteceu após a entrada em vigor do Regulamento das Custas Processuais introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo Dec.Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, tendo em conta que inicialmente este era apenas aplicável aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (art. 27º) e que, apesar de algumas das suas normas terem passado a ser aplicáveis a processos anteriormente instaurados por força da oitava alteração introduzida nesse Regulamento pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, o certo é que este diploma ressalvou o seguinte no n.º 4 do seu art. 8º: «*Nos processos em que as partes se encontravam isentas de custas, ou em que não havia lugar ao pagamento de custas em virtude das características do processo, e a isenção aplicada não encontre correspondência na redacção que é dada ao Regulamento das Custas Processuais pela presente lei, mantém-se em vigor, no respectivo processo, a isenção de custas.*»

Por conseguinte, tendo em conta os citados diplomas legais e a data da instauração da presente impugnação judicial, a Fazenda Pública encontra-se isenta de custas neste recurso jurisdicional; e, assim sendo, há que reformar, neste segmento, o acórdão em questão.

3. Termos em que acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em atender o pedido de reforma do acórdão no segmento em que condenou a Fazenda Pública em custas, passando a nele constar “*Sem custas, por Fazenda Pública delas se encontrar isenta nos processos tributários instaurados até 1/01/2004*”.

Incidente sem custas.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

IRS - Categoria G. art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88. Mais Valias.

Sumário:

I – Por força do disposto no art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o CIRS, fixando um regime transitório para os rendimentos da categoria G, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado após a entrada em vigor daquele código, em 1 de Janeiro de 1989.

II – Assim, não estão sujeitos a tributação em IRS os ganhos resultantes da venda efectuada em 2001 de um prédio adquirido em 1982 como prédio misto e que mantinha essa natureza à data da entrada em vigor do CIRS.

Processo n.º 1565/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e Outra.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 195/06.0BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A..... e mulher, B..... (adiante Impugnantes ou Recorridos), anulou a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) que lhes foi efectuada relativamente ao ano de 2001, com fundamento na omissão da declaração dos ganhos (mais-valias) obtidos com a alienação de um terreno para construção.

1.2 O recurso foi admitido, a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, que rematou com conclusões do seguinte teor ⁽¹⁻²⁾:

«I- A Fazenda Pública, não se conformando com o deferimento total do pedido dos impugnantes, entende que a douta sentença ora recorrida sofre de errada interpretação dos factos e consequente aplicação da lei.

II- Os impugnantes vieram apresentar impugnação judicial, nos termos dos arts. 99.º e seguintes do CPPT, requerendo a anulação da liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2001, no valor de € 12.549,14, relativa a mais-valias resultantes da alienação em 11-07-2001, de uma parcela de terreno para construção, com a área de 17.300 m2, sita no Lugar, freguesia de, concelho de Guimarães.

III- Por sentença datada de 24-04-2013, foi a presente impugnação judicial julgada procedente, fundamentando, a M.ma Juiz [do Tribunal] a quo, a sua decisão, na jurisprudência consolidada do STA, nomeadamente, no que ficou sumariado no Ac. STA n.º 998/09, datado de 02-06-2010, cujo sumário se transcreve:

À luz do disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor desse Código, pese embora tenha adquirido, posteriormente, a natureza de urbano (terreno para construção) e sido alienado como tal.

IV- Concluindo: (...) Aplicando a jurisprudência acabada de referir ao caso sub judice, conclui-se que o prédio em causa não podia ser considerado, nem à data da aquisição, nem à data da entrada em vigor do CIRS, como terreno para construção. De maneira que o ganho obtido pelos impugnantes com a transmissão onerosa, efectuada em 2001, não estava sujeito a IRS (“por mais-valias”). Pese embora esse prédio se tenha entretanto transformado em terreno destinado à construção.

A liquidação padece de vício de violação de lei, o que acarreta a sua anulação.

V- É por não se conformar com este douto entendimento que a Fazenda Pública apresenta respetivamente o presente recurso jurisdicional, encontrando-se ciente, e a par, da jurisprudência constante, e porventura até mesmo consolidada, do Venerando Tribunal ad quem.

VI- Não obstante, não pode nem deve a Fazenda Pública, sempre que considere que poderá contribuir para os debates, deixar de esgrimir argumentos que tenha, de forma fundada, por válidos e que aconselhem o (re)pensar das soluções jurisprudenciais, mesmo que consolidadas.

VII- É pois neste espírito de procurar contribuir para a discussão e a aplicação do Direito que, de forma reverencial, se apresenta o presente recurso, seguindo de perto a argumentação aduzida no recurso apresentado por esta Representação da Fazenda Pública, no âmbito do processo de impugnação judicial n.º 1657/06.4BEBRG.

VIII- De acordo com o estabelecido nos arts. 9.º, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, constituem rendimentos da categoria G as mais-valias originadas, designadamente pela alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

IX- Não obstante a vocação de tributação de toda e qualquer mais-valia imobiliária prevista no CIRS, cumpre ter presente o regime transitório estabelecido pelo art. 5.º, do D.L. n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS, segundo o qual, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, segundo o Código do Imposto sobre as Mais-Valias (CIMV), aprovado pelo D.L. n.º 46.673, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.

*X- O art. 1.º do CIMV determinava que estavam sujeitos àquele imposto os ganhos resultantes da transmissão onerosa de **terrenos para construção**, desde que o alienante os tivesse adquirido, quer a título gratuito quer a título oneroso, posteriormente a 9 de Junho de 1965.*

*XI- Estabelecendo-se no seu § 2.º que são havidos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e **os assim declarados no título aquisitivo**, de fora do campo da tributação encontrar-se-iam as mais-valias provenientes da alienação de prédios rústicos e, bem assim, dos prédios urbanos.*

XII- Com a entrada em vigor do CIRS, também estas realidades passaram a ser tributadas como mais-valias imobiliárias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 9.º, em articulação com a alínea a) do

art. 10.º do CIRS, onde se prevê a sua tributação, sempre que os referidos ganhos não devam ser considerados como rendimentos empresariais ou profissionais ⁶ [⁶ Sobre a natureza residual da categoria G, relativamente às demais categorias de rendimentos, veja-se Xavier de Basto, José Guilherme, IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra, Coimbra Editora, Setembro de 2007, págs. 359 e seguintes].

XIII- Temos para nós que o regime transitório previsto no art. 5.º do DL 442-A/88, relativo aos prédios adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS, procurou, por um lado, assegurar a continuidade da tributação dos ganhos que, à luz do anterior regime do CIMV, a ela se encontravam sujeitos, nomeadamente os ganhos resultantes da alienação de terrenos para construção, na acepção que lhe era dada pelo § 2 do art. 1.º do CIMV.

XIV- Por outro lado, pretendeu consagrar a não tributação das mais-valias não sujeitas a tributação, como sejam as provenientes da alienação de prédios rústicos e de prédios urbanos, que mantivessem essa mesma natureza no momento da sua alienação.

XV- Com efeito, como escreve Rui Duarte de Morais ⁷ [Aut. cit. Sobre o IRS, 1.ª edição, Almedina, Coimbra, Abril de 2006, págs. 111 e 112]:

O Código do IRS procedeu a um alargamento significativo das mais-valias imobiliárias tributárias, uma vez que antes apenas eram tributados os ganhos obtidos na alienação de terrenos para construção.

Por tal razão, foi introduzida uma norma transitória, segundo a qual as alienações de imóveis que antes da entrada em vigor do CIRS não estavam sujeitas a imposto de mais-valias só dão origem a tributação quando o alienante as haja adquirido na vigência do actual Código. Ou seja, continuam não sujeitos os ganhos obtidos com a alienação de imóveis cuja aquisição haja sido anterior a 1 de Janeiro de 1989, **exceptuados os terrenos para construção.** (destacado nosso).

XVI- Portanto, no que tange às mais-valias resultantes da alienação de prédios urbanos e de prédios rústicos, e que mantenham essa natureza no momento em que se gera a mais-valias, ou seja, no momento da transmissão, a mais-valia não poderá ser tributada se a sua aquisição ocorreu antes da entrada em vigor do CIRS.

XVII- Por seu turno, as mais-valias geradas pela alienação de terrenos para construção, na acepção que ao conceito era dada pelo art. 1.º do CIMV, apenas não se encontrarão sujeitas a tributação se a aquisição tiver ocorrido antes da data da entrada em vigor do Código do Imposto de Mais-Valias (9 de Julho de 1965) ⁸ [⁸ Vd. nota antecedente, pág. 112, nota 249],

XVIII- E para estes efeitos, o momento relevante para aferir da sujeição, ou não, a tributação é o momento em que se verificam os ganhos da realização da mais-valia, ou seja, o que releva é o momento em que se opera a transmissão do terreno para construção.

XIX- Nesta perspectiva, não se pode acompanhar o entendimento que tem vindo a ser acolhido pelo Venerando Tribunal ad quem, no sentido de considerar que o momento central para efeitos de aferir da sujeição, a natureza jurídica dos prédios no momento em que entrou em vigor o CIRS.

XX- E não se pode acompanhar, uma vez que o art. 5.º do DL 442-A/88 faz menção expressa aos **ganhos** que não eram sujeitos, ganhos estes que apenas se verificam no concreto momento em que ocorre o facto gerador dos referidos ganhos, isto é, a transmissão do imóvel.

XXI- Como se disse, estabelecia o art. 1.º do CIMV que estavam sujeitos imposto sobre as mais-valias os ganhos resultantes da transmissão onerosa de terrenos para construção, desde que o alienante os tivesse adquirido, quer a título gratuito quer a título oneroso, posteriormente a 9 de Junho de 1965.

XXII- Analisando: a norma de incidência (art. 1.º, n.º 1 do CIMV), estabelece a sujeição ao imposto de mais-valias a transmissão onerosa de terreno para construção, sendo que, conforme é jurisprudência dominante dos nossos Tribunais Superiores, são terrenos para construção, para efeitos do art. 1.º, n.º 1, do CIMV os efectivamente a isso destinados, pressupondo-se que o são os referidos no § 2.º do mesmo preceito ⁹ [⁹ Veja-se entre outros, o Acórdão do STA (Pleno) de 13-03-1980, Rec. 1340, citado no Acórdão do TCA Sul, de 15-10-2002 (Rel. J.G. Correia), consultável em <http://www.dgsi.pt>].

XXIII- Cumpre também salientar que o § 2.º do art. 1.º do CIMV estabelece uma mera presunção juris tantum que, se por um lado admite prova em contrário, por outro não impossibilita a demonstração da verificação dos pressupostos objectivos de incidência com base em elementos que demonstrem que os terrenos transmitidos se destinavam efectivamente à construção.

XXIV- É que, como refere o Ac. TCAS citado: (...) o conceito de terreno para construção para efeitos fiscais, não pode ser um conceito formal, antes devendo ser um conceito material, dirigido às realidades para as quais foi formulado, traduzindo-se, no caso, na destinação específica à construção.

XXV- Na situação sub judice, essa destinação construtiva foi declarada de forma expressa na escritura de compra e venda.

XXVI- Sendo certo que o § 2.º do art. 1.º do CIMV considerava como terrenos para construção os assim declarados no título aquisitivo, devendo entender-se como momento relevante, o momento da obtenção dos ganhos derivados da transmissão.

XXVII- Neste sentido, ia a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo ¹⁰ [10 Vd. Ac. do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 20-06-90, Proc. 010478, Rel. Juiz Conselheiro Ferreira da Rocha, cujo sumário pode ser consultado em <http://www.dgsi.pt.>], a propósito da aplicação do CIMV:

I- É incidente de imposto de mais-valias os ganhos obtidas com a transmissão onerosa de terrenos para construção (art. 1 do CIMV).

II - É ao momento da transmissão do terreno e, portanto, da obtenção dos ganhos com essa transmissão que deve ser aferida a qualificação do terreno como para construção.

XXVIII- Temos, assim, como bom o entendimento então perfilhado pelo Pleno da Secção, não se vislumbrando razões suficientemente ponderosas que possam conduzir a outro entendimento que não o que se acabou de transcrever:

XXIX- Aqui chegados, se cotejarmos a construção jurídica que se tem vinda a empreender com a matéria factual relevante, verifica-se que na escritura de compra e venda os impugnantes declararam, de forma expressa, que o objecto do contrato era a alienação de uma:

PARCELA DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO, com a área de dezassete mil e trezentos metros quadrados, sita no lugar de, da freguesia de, concelho de Guimarães, omissa à matriz urbana nela já participada.

XXX- Face ao exposto, dúvidas não restam que estamos em presença de um verdadeiro terreno para construção, cuja transmissão se encontraria sujeita a tributação à luz das regras do CIMV, e que, por tal motivo, não lhe será de aplicar a exclusão prevista no regime transitório.

XXXI- Ao não ter entendido assim, e salvo melhor opinião, a sentença recorrida fez uma errónea interpretação e aplicação do Direito, nomeadamente do art. 5.º do DL 442-A/88, e dos art.s 9.º e 10.º do CIRS, razão pela qual deverá a mesma ser revogada e substituída por outra que julgue totalmente improcedente a presente impugnação.

Face ao exposto, revogando a dita sentença recorrida e julgando a presente impugnação judicial improcedente, Vossas Excelências farão, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA.».

1.3 Não foram apresentadas contra alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, com a seguinte fundamentação:

«[...] 1. Na vigência do Código do Imposto de Mais-Valias (CIMV) os ganhos resultantes da transmissão onerosa de terrenos para construção (considerados como os situados em zonas urbanizadas ou compreendidas em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo) estavam sujeita tributação (art. 1.º n.º 1 e § 2 CIMV)

Os ganhos resultantes da transmissão onerosa de prédios rústicos, prédios mistos e prédios urbanos que não fossem considerados terrenos para construção não estavam sujeitos a tributação.

O STA-SCT tem destilado jurisprudência consolidada interpretando a norma constante do art. 5.º n.º 1 DL n.º 442-A/88, 30 Novembro com o sentido de que não são tributados em IRS os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas (prédios rústicos) que foram adquiridos antes da vigência do CIRS e que mantinham essa natureza na data do início da sua vigência (acórdãos STA-SCT 4.11.2004 processo n.º 659/04; 9.11.2005 processo n.º 733/05; 29.03.2006 processo n.º 1213/05; 12.12.2006 processo n.º 1100/05; 6.06.2007 processo n.º 179/07; 13.02.2008 processo n.º 763/07; 29.10.2008 processo n.º 539/08; 4.02.2009 processo n.º 872/08; 27.01.2010 processo n.º 969/09; 2.06.2010 processo n.º 998/09).

Esta jurisprudência é aplicável mutatis mutandis aos prédios mistos adquiridos antes da vigência do CIRS e que conservavam essa natureza na data do início da vigência do diploma.

A norma constante do art. 5.º n.º 1 DL n.º 442-A/88, 30 Novembro estabelece uma delimitação negativa do âmbito de incidência objectiva do art. 10.º n.º 1 CIRS, evitando a tributação em sede deste imposto de ganhos resultantes de alienações onerosas que não eram tributadas em CIMV ou em qualquer outra sede fiscal, por conta a não violar fundadas expectativas dos agentes económicos senão mesmo o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de direito democrático (art. 2.º CRP).

A solução encontrada consistiu em apenas submeter a tributação em IRS os ganhos resultantes da alienação onerosa de prédios rústicos quando a aquisição tiver ocorrido na vigência do CIRS (iniciada em 1.01.1989).

2. Aplicação das considerações antecedentes ao caso concreto:

A alienação onerosa do terreno para construção ocorrida em 11 Julho 2001 não está sujeita a tributação em IRS porque:

a) o prédio cuja fracção foi adquirida pela impugnante B....., por sucessão, em 6 Abril 1982, tinha a natureza de prédio misto (probatório n.ºs 1 e 3);

b) aquele prédio misto mantinha essa natureza no início da vigência do CIRS, em 1 Janeiro 1989 (probatório n.º 3);

c) apenas em 26 Abril 2001 (na vigência do CIRS) foi requerida a inscrição na matriz do citado prédio misto como terreno para construção (probatório n.º 4);

d) a alienação onerosa de prédio misto antes do início da vigência do CIRS não estava sujeita a IMV».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao considerar que os ganhos resultantes da transmissão (venda) de um terreno destinado a construção urbana, ocorrida em 11 de Julho de 2001, mas adquirido (por sucessão) como prédio misto em 6 de Abril de 1982 e que mantinha essa natureza à data da entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), não estão sujeitos a tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), a título de mais-valias, ao abrigo do regime transitório da categoria G, previsto no n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 (na redacção do Decreto-Lei n.º 142/92, de 17 de Junho).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a boa decisão da causa, mostra-se apurada a seguinte factualidade:

1- Em 06 de Abril de 1982, a impugnante B..... adquiriu por sucessão, por morte de C....., 3/28 avos da propriedade, sita no lugar do mesmo nome, freguesia de, concelho de Guimarães.

2- O processo de imposto sucessório foi instaurado no serviço de Finanças de Guimarães 1, constando do mesmo 8 herdeiros, a mãe cabeça de casal e sete filhos, sendo cada filho herdeiro de 3/28 avos da herança, cabendo à mãe ¼ pelo valor patrimonial que na data e no conjunto dos artigos em causa era de 164.890\$50 (€ 822,47).

3- No dia 01.03.2001, foi celebrado contrato promessa de compra e venda do prédio misto denominado “.....”, sito na freguesia de, concelho de Guimarães, com a área de 17.300 m², inscrito na matriz urbana sob os artigos 157.º, 158.º e 159.º e omissos à matriz rústica, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Guimarães sob o n.º 4037 – cfr. fls. 9 a 11 dos autos cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

4- No dia 26/4/2001, D....., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de C....., apresentou no Serviço de Finanças de Guimarães a declaração modelo 129 para inscrição na matriz como terreno para construção do prédio acima identificado, com a área de 17.300 m² – cfr. fls. 16 e 17 dos autos cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

5- Em 11 de Julho de 2001, os impugnantes, por escritura pública celebrada no Cartório Notarial de Fafe, alienaram 3/28 avos, da “PARCELA DE TERRENO para construção, com área de 17.300 m², sita no lugar do, da freguesia de, concelho de Guimarães, OMISSA à matriz urbana mas nela já participada; --- A referida parcela abrange todo o prédio misto descrito na conservatória sob o número 4037 que conjuntamente com o prédio descrito sob o n.º trinta mil e cinquenta e cinco formam um só prédio que é formado pelos inscritos na matriz sob os artigos 157, 158, 159 urbanos e omissos na matriz rústica”, sendo que o preço declarado foi de 165.000.000\$00 (823.016,53 €) – cfr. fls. 18 a 24 do PA cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

6- Os impugnantes não declararam no anexo G da declaração de IRS de 2001, rendimento obtido por força da referida alienação.

7- O sujeito passivo foi notificado para declarar ou provar a exclusão tributária que se refere o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, no prazo de 15 dias, pelo ofício n.º 300.289, processo 02.03.012, de 05 de Janeiro de 2004 da Direcção de Finanças de Braga - Divisão de Tributação, que lhe foi enviado sob registo postal dos CTT.

8- Em 26.10.2005, com base na declaração de 26.04.2001, foi efectuada a liquidação adicional de IRS no valor global de 12.549,14 € – cfr. fls. 32 dos autos cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

9- Em 31/10/2005 [(³)], foi emitida a nota de compensação, no montante de 12.549,14 € – cfr. fls. 32 dos autos cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

10- Os Impugnantes foram notificados da liquidação do imposto sobre os rendimentos do ano de 2001, em 22.11.2005 – cfr. fls. do PA cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

11- A petição inicial que deu origem à presente acção foi apresentada em 24.01.2006».

2.2 DE DIREITO

2.1.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Administração tributária (AT), verificando que os ora Recorridos alienaram em 2001 um terreno para construção e que não declararam os ganhos resultantes dessa alienação, liquidou-lhes oficiosamente IRS, por rendimentos de mais-valias.

Os sujeitos passivos discordaram dessa liquidação e contra ela reagiram, através da presente impugnação judicial. Pediram a anulação da liquidação com o fundamento de que os ganhos em causa estão excluídos de tributação pelo regime transitório estatuído no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, uma vez o prédio em causa foi adquirido como misto antes da entrada em vigor do CIRS e ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor do Código, pese embora tenha adquirido, posteriormente, a natureza de urbano (terreno para construção) e tenha sido alienado como tal.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga acolheu a argumentação dos Impugnantes e anulou a liquidação.

A Fazenda Pública discorda da sentença e dela recorre para este Supremo Tribunal Administrativo, sustentando que a sentença não fez a melhor interpretação do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Assim, como deixámos dito em 1.6, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou não tributáveis em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de um prédio urbano adquirido como prédio misto antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, por deles estarem isentos ao abrigo do regime transitório da categoria G, previsto no n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, na redacção do Decreto-Lei n.º 142/92, de 17 de Junho.

2.1.2 DA NÃO TRIBUTAÇÃO EM IRS DOS GANHOS RESULTANTES DA TRANSMISSÃO ONEROSA DO PRÉDIO

Definidos que ficaram os termos da questão a decidir, vejamos com quem está a razão, arrimando-nos à jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (4).

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 9.º do CIRS, constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias. E estas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, na redacção em vigor ao tempo, são constituídas pelos ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Por sua vez, o art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o CIRS, estabelece, no seu n.º 1, um regime transitório, nos termos do qual os ganhos que não eram sujeitos ao Imposto de Mais-valias (IMV) criado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor do CIRS.

Ora, o art. 1.º do revogado CIMV dispunha que o imposto incidia sobre os ganhos realizados através de, entre outros actos, transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41616, de 10 de Maio de 1958, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Já nos termos do § 2.º deste mesmo art. 1.º do CIMV, eram havidos como terrenos para construção «os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo».

Resulta da matéria de facto que foi dada como assente que o prédio em causa foi adquirido, por sucessão em 6 de Abril de 1982 como prédio misto e foi alienado em 11 de Julho de 2001, já como terreno para construção, tendo adquirido essa qualidade em 26 de Abril de 2001, através da apresentação da declaração modelo 129.

Ou seja, o imóvel em causa era um prédio misto na data da respectiva aquisição – 1982 – e manteve essa mesma qualidade até à data da entrada em vigor do CIRS – 1 de Janeiro de 1989 (5). O que é decisivo para a questão da tributação em IRS, dado que para saber se se verificam os pressupostos da tributação, releva a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor do CIRS, uma vez que, como se viu, no regime transitório estabelecido para a categoria G de IRS (regime previsto no n.º 1 do art. 5.º do citado Decreto-Lei n.º 442-A/88), se estabelece que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código.

Daí que, para o efeito de que nos ocupamos, não se possa relevar a qualidade do prédio como terreno para construção na data da alienação, pois tal qualidade foi adquirida em momento ulterior ao da entrada em vigor do CIRS.

Salvo o devido respeito, a Recorrente não tem razão ao alegar que os ganhos são sujeitos a IRS porque estamos perante a venda de um lote de terreno para construção urbana. Como ficou dito no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Junho de 2007, proferido no processo com o n.º 179/07 (6), a não tributação em IRS, a título de mais-valias, dos ganhos obtidos com a transmissão de terrenos que à data da entrada em vigor do CIRS eram qualificados como terrenos agrícolas (citado art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88) compreende-se «pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor

da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor.

Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103.º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 207), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias».

No caso *sub judice*, já o dissemos, o prédio em causa era, à data da entrada em vigor do CIRS – 1 de Janeiro de 1989 – um prédio misto tendo sido adquirido, também nessa qualidade, antes da vigência do referido diploma legal, em 1982. Independentemente, pois, de posteriormente ter ocorrido algum facto modificativo do conteúdo do respectivo direito de propriedade (por via do pedido de inscrição na matriz de um lote de terreno para construção urbana) se não estavam, na vigência do abolido IMV, sujeitos a esse tributo os ganhos resultantes da sua transmissão, afastados estão, também, da sujeição a IRS, porque abrangidos no regime transitório previsto no n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 na redacção do Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Junho (7).

Salvo o devido respeito, a argumentação aduzida pela Fazenda Pública em sede de recurso olvida, não só o teor, como a própria teleologia da norma que fixa aquele regime transitório.

Finalmente, uma breve nota relativamente à alegação da Recorrente, de que «a posição adoptada pelo tribunal a quo deixa no escuro uma parte do preceito: o passo em que textualmente se alude, e, defendemos, se fixa e desenvolve autonomamente o regime dos prédios rústicos; que se confrontado e coordenado com a proposição anterior, somos de parecer, lhe aclara a individualidade e restringe o alcance». A referência feita no n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 a prédios rústicos, que a Recorrente considerar ter sido deixada no escuro, reporta-se aos ganhos «derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário».

Não vemos, nem a Recorrente explica, em que medida esse trecho da norma permite infirmar a interpretação que há muito tem vindo a ser adoptada uniformemente pela jurisprudência. Assim, o recurso da Fazenda Pública não pode ser provido, sendo de manter a sentença recorrida, que anulou a liquidação impugnada

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Por força do disposto no art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o CIRS, fixando um regime transitório para os rendimentos da categoria G, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provém se houver efectuado após a entrada em vigor daquele código, em 1 de Janeiro de 1989.

II - Assim, não estão sujeitos a tributação em IRS os ganhos resultantes da venda efectuada em 2001 de um prédio misto adquirido em 1982 como prédio misto e que mantinha essa natureza à data da entrada em vigor do CIRS.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

(1) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

(2) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

(3) Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita verificado na data: escreveu-se na sentença 2005-09-31 onde se queria escrever 2005-10-31.

(4) Na exposição subsequente vamos seguir de perto o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Janeiro de 2010, proferido no processo n.º 969/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32210.pdf>), págs. 167 a 169, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/38aff4d70ed1f7c4802576bf00508d43?OpenDocument>.

(5) Cfr. art. 2.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

(6) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Abril de 2008

(<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2007/32220.pdf>), págs. 1160 a 1164, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7e01622bc57f9a09802572ff003bbf55?OpenDocument>.

(⁷) Neste sentido, para além dos citados na sentença recorrida e pelo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, entre muitos outros e por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 2 de Junho de 2010, proferido no processo n.º 998/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2010/32220.pdf>), págs. 1001 a 1005, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cd7aca0eaa3f4a428025773d003db8d9?OpenDocument>;

– de 12 de Janeiro de 2012, proferido no processo n.º 529/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2012/32210.pdf>), págs. 12 a 18, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c842fb08010bb11a8025799000382ce9?OpenDocument>;

– de 30 de Janeiro de 2013, proferido no processo n.º 1072/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2013/32210.pdf>), págs. 471 a 477, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b9e181bee504274980257b1d00377cdc?OpenDocument>;

– de 2 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 1396/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b4221db734c67a6380257d32004ba5c0?OpenDocument>;

– de 10 de Setembro de 2014, proferido no processo n.º 1381/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1d2707b63a51373380257d570045ad16?OpenDocument>.

Acórdão de 22 de Abril de 2015.

Assunto:

Propinas. Taxas. Prescrição. Termo inicial do prazo. Aplicação da LGT. Facto tributário.

Sumário:

- I — *A propina devida a ente público de ensino superior assenta num esquema sinagmático de retribuição de um serviço público de ensino prestado ao estudante, constituindo a contraprestação pecuniária devida pela prestação efectiva desse serviço, ou taxa de frequência das disciplinas ou unidades curriculares do curso em que ele se inscreveu e que lhe vão ser ministradas pelo ente público durante um determinado período lectivo.*
- II — *O pressuposto de facto ou facto gerador da propina é a prestação efectiva desse serviço, ainda que o utente possa dele não fazer uso e ainda que não se verifique a contemporaneidade ou a simultaneidade das prestações. E ainda que a liquidação e pagamento da propina sejam, por imposição legal, prévios ao momento em que a prestação do serviço se conclui e completa, ela pressupõe sempre a efectividade da prestação administrativa futura, a qual tem, em regra, a duração de um ano lectivo, assentando, portanto, num facto naturalisticamente duradouro que vai sendo executado ao longo desse período de tempo e que só se completa quando finda a prestação do serviço.*
- III — *A propina constitui, assim, uma taxa à luz da tipologia consagrada no artigo 4.º da LGT, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado nesta lei, não só por força do n.º 2 do seu artigo 3.º, que a inclui na categoria de «tributos», como por força do seu artigo 1.º, onde se preceitua que esta Lei regula «as relações jurídico-tributárias».*
- IV — *A propina está sujeita não só ao prazo de prescrição de oito anos previsto no artigo 48.º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do artigo 306.º do Código Civil.*
- V — *A propina não pode classificar-se como um «tributo periódico», constituindo, antes, um «tributo de obrigação única», cujo prazo de prescrição se inicia, por isso, na data em que o facto tributário ocorre (artigo 48.º, n.º 1, da LGT).*
- VI — *E porque o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.*

Processo n.º 1957/13-30.

Recorrente: Universidade de Coimbra.

Recorrido: A...

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto. (relatora por vencimento e sorteio).

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

1. A UNIVERSIDADE DE COIMBRA interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou procedente a oposição que A..... deduziu à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida proveniente da falta de pagamento de propina respeitante ao ano lectivo de 2003/2004, julgando extinta, por prescrição, a dívida exequenda.

1.1. Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto pela recorrente Universidade de Coimbra da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra nos autos em epígrafe, sentença que considerou procedente a oposição à execução deduzida pelo oponente A..... considerando extinto, por prescrição, o crédito exequendo, nos termos do artigo 204º, n.º 1, d), do CPPT.

B. O Tribunal *a quo* julgou incorrectamente a questão suscitada na oposição à execução, relativamente ao início da contagem do prazo da prescrição. Entendeu o Tribunal *a quo* que «(...) aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos, configura uma analogia legalmente proibida. Deste modo, tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral - art. 306º do Código Civil - segundo o qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido (...)».

C. Ao não aplicar ao caso em apreço, ainda que subsidiariamente, as regras de contagem do prazo de prescrição previstas no art. 48º da LGT, a decisão recorrida decidiu em sentido oposto a outra decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, em concreto no acórdão do STA de 8/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842. Se a decisão recorrida aplica o prazo de prescrição de oito anos, previsto no art. 48º da LGT, à propina reclamada pela exequente nos presentes autos, terá, por maioria de razão, que aplicar as regras de contagem do prazo previstas no mesmo normativo.

D. A aplicação das regras de contagem do prazo previsto no art. 48º da LGT ao caso em apreço não constitui aplicação analógica, mas, *maxime*, extensiva ou subsidiária.

E. Nas obrigações tributárias decorrentes de impostos periódicos, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto tributário ocorreu (nº 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12).

F. A norma do art. 48º da LGT aplicar-se-á em toda a sua extensão, quer quanto ao prazo quer quanto ao modo de contagem do mesmo, à propina reclamada nos presentes autos; e se assim se não entender, terá então a mesma norma que se aplicar extensiva ou subsidiariamente à dívida reclamada nos presentes autos, e não a norma do art. 306º do Código Civil.

G. A decisão recorrida está em manifesta oposição com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual, no específico campo aduaneiro, o instituto da prescrição das obrigações, à míngua de preceito legal directamente aplicável, será contemplado, subsidiariamente, pelo regime da prescrição das obrigações tributárias em geral; devendo aplicar-se, quanto à contagem do prazo da prescrição, subsidiariamente, as regras plasmadas no art. 48º da LGT e não o regime do Código Civil (V. ac. do STA 8/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842, disponível em www.dgsj.pt).

H. Deverá a decisão recorrida ser substituída por outra que considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2005 e, em sua consequência, deverá julgar-se improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

Deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida na parte em que considera aplicável ao caso em apreço o art. 306º do Código Civil para efeitos de contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda e proferir-se acórdão considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2005, ao abrigo do disposto no art. 48º da LGT e em consequência considere improcedente a oposição deduzida pelo oponente. Assim se fazendo Justiça!

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que não se devia tomar conhecimento do recurso, porquanto o acórdão referenciado nas conclusões do recurso tem estrita aplicação à questão da prescrição de obrigações tributárias aduaneiras, não podendo servir de fundamento para sustentar uma “solução oposta” sobre a “mesma questão de direito” no que toca à questão da prescrição de obrigações jurídicas emergentes de propinas.

1.4. Notificadas as partes do teor desse parecer, veio a Recorrente juntar aos autos certidões de seis sentenças proferidas por diversos tribunais tributários (TAF de Coimbra, Aveiro e Braga), proferidas nos processos n.ºs 757/12.6BECBR, 26/13.4BEBRC, 38/13.8BEAVR, 256/13.9BEAVR, 755/13.2BEBRG

e 767/13.6BEBRG, que, alegadamente, deram solução divergente da adoptada na sentença recorrida à questão da prescrição da obrigação jurídica emergente de propinas.

1.5. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

A. No dia 24/09/2003, o oponente matriculou-se no curso de licenciatura em Engenharia Eletrotécnica e de Computadores da Universidade de Coimbra, do ano letivo de 2003/2004.

B. Através da carta datada de 01/07/2012, a Universidade de Coimbra notificou o oponente para pagar a dívida proveniente de propinas e juros respeitante ao curso de Engenharia Eletrotécnica e de Computadores do ano letivo de 2003/2004 – fls.12.

C. Em 10/08/2012 a Universidade de Coimbra emitiu a Certidão de Dívida n.º 2012/20082, de fls. 29 que se dá por integralmente reproduzida, com base na qual foi instaurada contra o oponente a execução fiscal n.2 0736201201010972 – fls. 27.

D. O oponente foi pessoalmente citado para a execução fiscal no dia 31/08/2012 - fls. 33 e 34.

3.1. O presente recurso foi interposto ao abrigo do regime contido na norma do n.º 5 do artigo 280º do CPPT, previsto para os casos em que a decisão recorrida perfilha solução oposta à adoptada em mais de três sentenças de tribunal de igual grau ou à adoptada em decisão de tribunal de hierarquia superior. Trata-se de um recurso ordinário para causas cujo valor não ultrapasse a alçada fixada para os tribunais tributários de 1ª instância, o que impediria, em princípio, o recurso (cfr. o n.º 4 do art. 280º na redacção vigente à data da instauração deste processo de oposição, isto é, na redacção anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31.12).

Embora o valor da presente causa não ultrapasse um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª instância, o recurso será admissível desde que se verifiquem os seguintes requisitos: as decisões em confronto perfilhem «solução oposta» estando em causa o «mesmo fundamento de direito» e ocorra «ausência substancial de regulamentação jurídica». O que pressupõe, naturalmente, uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois que sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.

Tal recurso segue a tramitação dos recursos previstos no artigo 280º do CPPT, com a disciplina constante dos artigos 281º e 282º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no artigo 284º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, uma fase processual de alegações tendentes a demonstrar a existência da oposição de julgados seguida de despacho judicial de apreciação sobre a existência dessa oposição.

Ao recorrente basta, pois, afirmar, no requerimento de interposição do recurso e com vista a vê-lo admitido, que interpõe o recurso ao abrigo da norma contida no n.º 5 do artigo 280º, evocando a existência de arestos que suportam a oposição de julgados que o preceito desenha e define, de forma a viabilizar a pronúncia judicial sobre a admissibilidade legal do recurso, sendo que, no caso de não proceder imediatamente à junção de cópia desses arestos, deve o Juiz convidá-lo a fazê-lo antes da pronúncia judicial sobre a admissibilidade do recurso.

Pelo que, uma vez proferido despacho de admissão do recurso nos termos indicados e requeridos, o recorrente não está obrigado a retomar essa matéria da admissibilidade do recurso nas alegações e conclusões do recurso que posteriormente tem de apresentar nos termos previstos no n.º 3 do artigo 282º do CPPT. Razão por que, ao contrário da posição sustentada pelo Ministério Público, este Tribunal não pode recusar o conhecimento do recurso com fundamento no teor das conclusões do recorrente, particularmente por estas se cingirem a referenciar um acórdão do STA sobre a questão da prescrição de obrigações tributárias aduaneiras e que não pode servir de fundamento para sustentar uma oposição de julgados com a decisão recorrida.

Todavia, dado que a decisão de admissão do recurso não vincula o tribunal superior, importa aferir se efectivamente existe a invocada oposição de julgados, tendo em conta que entretanto a recorrente juntou aos autos certidões de seis sentenças proferidas por diversos tribunais tributários de 1ª instância.

A sentença recorrida, depois de ter concluído que a propina constituía uma taxa sujeito ao regime de prescrição contido nos artigos 48º e 49º da LGT, julgou que, não obstante, tais normas não podiam ter aplicação no que se refere ao termo inicial do prazo de prescrição da propina, por se referirem, tão só, a impostos. Razão por que concluiu pela necessidade de, nesse único aspecto, aplicar as normas do Código Civil. Nesse contexto, julgou que o *dies a quo* teria de coincidir com o fim do prazo para pagamento da propina.

Ora, as seis sentenças juntas aos autos pela recorrente para servir de fundamento à oposição de julgados apreciaram a mesma questão, mas decidiram que as propinas, enquanto taxas, estavam integralmente sujeitas ao regime jurídico da prescrição contido na Lei Geral Tributária, particularmente ao disposto no n.º 1 do artigo 48º sobre o termo inicial do prazo de prescrição de 8 anos aí previsto.

Sendo assim, não há dúvida que as decisões em confronto convocaram realidades factuais semelhantes e apelaram às mesmas normas jurídicas, decidindo de modo oposto a mesma questão fundamental de direito.

Tanto basta para se concluir que se verificam os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 280º do CPPT, razão pela qual passaremos de imediato ao conhecimento do mérito do recurso, avaliando se a decisão recorrida decidiu, ou não, com acerto.

3.2. Tal como decorre da leitura da sentença recorrida, a questão em debate neste processo de oposição a execução fiscal é a da prescrição da dívida exequenda (propina respeitante ao ano lectivo de 2003/2004). O Tribunal *a quo*, depois de concluir que a propina constituía um tributo (taxa) sujeito ao regime de prescrição contido nos artigos 48º e 49º da LGT, designadamente no que concerne ao prazo aplicável (que considerou ser o «*de 8 anos genericamente previsto na LGT para os tributos*»), julgou que, não obstante, essa aplicação não podia ocorrer no que se refere ao momento que o artigo 48º indica para o início desse prazo, por virtude de este se referir apenas a *impostos periódicos* e a *impostos de obrigação única*. Razão por que concluiu pela necessidade de, nesse único aspecto, aplicar as normas do Código Civil. Nesse contexto, julgou que o *dies a quo* do prazo de prescrição teria de coincidir com o fim do prazo para pagamento da propina, pois que segundo este Código o prazo de prescrição só começa a correr quando o direito puder ser exercido.

Com efeito, na sentença julgou-se que «*aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos configura uma analogia legalmente proibida. Deste modo, tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral – art. 306º do Código Civil – segundo a qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido.*

A apesar de a Lei n.º 37/2003, de 22/08, fixar o valor das propinas para o ano da sua publicação, nada previu relativamente ao(s) respetivo(s) prazo(s) de pagamento que apenas viriam a ser determinados, para a Universidade de Coimbra, através do Regulamento n.º 50/2003, publicado no DR II Série, n.º 244, de 21/10/2003. Dispunha o ponto 3º do dito regulamento que “a propina poderá ser paga de uma só vez até ao último dia de Novembro do respectivo ano lectivo ou em três prestações, vencendo-se a primeira na data acima referida e as duas restantes no último dia dos meses de Fevereiro e Maio seguintes”.

Afigura-se, assim, que o dies a quo do prazo de prescrição das propinas coincide com a data do termo de prazo de pagamento, que variará consoante o estudante opte pelo pagamento único ou em três prestações, já que só após o respetivo decurso é possível à entidade credora exercer o seu direito à cobrança coerciva. No entanto, se nenhum valor se mostrar pago até ao último dia de Novembro, o aluno já se encontrará em mora relativamente à totalidade do valor devido se não expressou, ainda que implicitamente, a vontade de proceder ao pagamento em prestações.».

Todavia, na óptica da recorrente, o disposto no artigo 48º da LGT deve ser aplicado em toda a sua extensão às dívidas provenientes de taxas/propinas. Argumenta que tendo a sentença aplicado o prazo de prescrição de oito anos nele previsto para os tributos, teria, por maioria de razão, de aplicar as regras que a mesma norma prevê para a contagem desse prazo; além de que a aplicação da norma na sua integralidade sempre se imporá quanto a estas taxas, dada a sua natureza de tributos e a necessidade de interpretação extensiva do preceito a dívidas tributárias, sendo inadequada e incorrecta a aplicação do artigo 306º do Código Civil.

Daí que as questões colocadas no recurso e que têm de obter pronúncia expressa por este Tribunal, até porque se está perante um recurso por oposição de julgados, com julgamento ampliado para intervenção de todos os Juizes da Secção, são as de saber: (i) se o termo inicial do prazo de prescrição das taxas deve ser procurado nas normas do Código Civil ou nas normas da Lei Geral Tributária; (ii) face à resposta que seja obtida, saber qual é, então, o *dies a quo* do prazo de prescrição da propina que constitui a dívida exequenda.

Vejamos.

Desde logo, cumpre destacar que não existe dissídio no que toca à caracterização jurídica do conceito de propina. Tanto a sentença recorrida como as sentenças fundamento o caracterizaram, e bem, como sendo a contraprestação pecuniária devida pelo particular (estudante) pelo serviço público de ensino que lhe é prestado por uma instituição pública de ensino superior, e que é imposta por lei, já que não cabe a estas instituições criar a obrigação, mas, tão-somente, fixar o seu montante dentro dos parâmetros definidos na lei.

Importa, todavia, dissecar melhor o conceito, tendo em conta a especificidade da questão colocada no recurso e a necessidade de apurar se o acervo normativo contido na Lei Geral Tributária, particularmente no que concerne à prescrição de dívidas tributárias, é ou não integralmente aplicável às propinas e, no caso afirmativo, clarificar em que consiste o respectivo *facto tributário* e a data em que ele ocorre com vista a definir o momento do termo inicial desse prazo de prescrição face ao disposto no artigo 48º da LGT.

Na tipologia que veio a ser consagrada pela Lei Geral Tributária, as taxas podem consistir: (i) na *prestação de um serviço público a um particular*, (ii) na *utilização privativa de bens de domínio público ou semipúblico*, ou (iii) na *remoção de obstáculos jurídicos ao comportamento dos particulares* (artigo 4º).

É, portanto, distinta a taxa pela *utilização de bens públicos* (onde o facto gerador da taxa é a disponibilização desse tipo de bens para uma utilização individualizada no interesse do sujeito passivo), da taxa pela *prestação de um serviço público* (onde o facto gerador da taxa é a prestação do serviço em si), da taxa pela *remoção de limite jurídico* (as denominadas *licenças*, onde o facto gerador da taxa é a actividade pública de verificação das condições indispensáveis à remoção do limite jurídico e no levantamento da proibição imposta ao comportamento dos particulares) ⁽¹⁾. E as taxas distinguem-se dos *preços* pagos por utentes de serviços públicos, questão que, todavia, não importa aqui cuidar.

Nesta medida, a propina, que assenta num esquema sinalagmático de retribuição de um serviço público de ensino que tem de ser efetivamente prestado pelo ente público ao estudante, constitui, indubitavelmente, a contraprestação pecuniária que por este é devida pela *prestação desse serviço*, ou *taxa de frequência* das disciplinas ou unidades curriculares do curso que lhe vão ser ministradas e que têm duração semestral ou anual. Aliás, o próprio Regulamento da Universidade de Coimbra define a propina como “*taxa de frequência*”, em consonância com o disposto no art. 15º da lei que estabelece as bases de financiamento do ensino superior (Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto), segundo o qual a comparticipação nos custos do ensino superior que cabe aos estudantes consiste no pagamento «*de uma taxa de frequência, designada por propina*».

Deste modo, o cerne da definição de *propina* encontra-se no conceito de sinalagma, o qual, como clarifica SALDANHA SANCHES ⁽²⁾, tem de incluir um equilíbrio interno que passa pela necessidade de a prestação pública envolver algum *facere* dispendioso que beneficie o sujeito passivo de forma individualizável. E o seu pressuposto de facto consiste na actividade de prestação de um concreto, efectivo e individualizado serviço público de ensino ao estudante (sujeito passivo), sendo a propina a contrapartida pela prestação desse serviço.

Todavia, o sinalagma não implica a contemporaneidade ou a simultaneidade das prestações. Nem a Constituição nem a lei obrigam a que exista uma coincidência temporal entre as prestações (do sujeito passivo e do sujeito activo), isto é, uma coincidência temporal entre o pagamento da propina e a efectivação da prestação de serviço de ensino correspondente.

Trata-se, portanto, de um tributo cujo facto tributário consiste na prestação de um serviço público e não de tributo cujo facto tributário consista na utilização de bens públicos ou no acto de admissão à utilização desses bens.

E, por isso, a propina impõe à recorrente Universidade de Coimbra uma efectiva e individualizada prestação de serviço público de ensino a favor do estudante, ora recorrido, sendo essa prestação o facto pressuposto da obrigação de pagar a propina.

Por conseguinte, não podemos deixar de acompanhar JOSÉ CASALTA NABAIS quando afirma, no parecer junto aos autos, que «*as propinas têm por pressuposto de facto ou facto gerador a prestação concreta de um serviço público, isto é, o serviço de ensino superior público, que na sua actual configuração é parcialmente pago pelos estudantes que frequentam esse ensino. Uma conclusão que, ao que nos é dado saber, tem beneficiado da total unanimidade partilhada pelo legislador, pela doutrina e pela jurisprudência*».

Em suma, na propina universitária, enquanto relação jurídica tributária bilateral, temos de um lado a instituição pública de ensino superior (sujeito activo), que se obriga a prestar ao aluno um serviço de ensino num determinado ciclo de estudos, e do outro lado temos o aluno (sujeito passivo), que se obriga a pagar a contrapartida pecuniária pela frequência ou fruição desse serviço durante um período de tempo, sendo que, como frisa NUNO DE OLIVEIRA GARCIA ⁽³⁾, nesta relação jurídica «*a questão nodal prende-se assim com a indispensabilidade de uma contrapartida administrativa efectiva, ainda que a liquidação ocorra de uma forma periódica*».

E ainda que a liquidação e/ou o pagamento da propina sejam, por força de imposição legal, prévios à prestação do serviço ou ao momento em que este se completa, ela pressupõe sempre a efectividade dessa prestação futura, a qual, em regra, tem duração anual (um ano lectivo), assentando, portanto, num facto naturalisticamente duradouro, que vai sendo executado ao longo do ano e que só se completa quando a prestação do serviço termina.

Como destaca NUNO DE OLIVEIRA GARCIA ⁽⁴⁾, quando a taxa se traduz na «*prestação efectiva do ente público a favor do contribuinte, o momento da liquidação deverá reflectir essa especialidade, criando uma dependência mais ou menos intensa entre o início da prestação e o momento da liquidação, salvaguardadas as diferenças entre os pressupostos legitimadores de cada tipo de taxa (...)*. Por outro lado, é certo que a figura da taxa tende a evocar uma ideia de instantaneidade, pelo que é difícil aceitar as operações que envolvem a liquidação lato sensu, bem como o seu pagamento enquanto não estiver executada a actividade ou prestado o serviço respectivo, aspecto no qual nos parece ter andado bem o legislador ao consagrar o artigo 10º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais. Mas

isso não colide com o facto de ser possível a liquidação de taxas cuja prestação administrativa seja futura, como sucede com os exemplos clássicos das **propinas universitárias** pagas no início do ano lectivo e das portagens exigidas à entrada de uma auto-estrada ou com a taxa de justiça inicial paga com a entrega em juízo da primeira peça processual. É que, como chama a atenção Sérgio Vasques, uma prestação não deixa de ser certa pela circunstância de não ser presente, pelo que o particular, assim que paga a taxa, “fica no efectivo direito de usufruir do bem ou serviço em causa”. (...). Uma vez paga a taxa, o particular pode exigir a realização da prestação, ainda que dela possa não fazer uso - já se sabe, o aluno pode faltar às aulas, o veículo pode ficar avariado na berma da auto-estrada, quem dá causa a uma acção judicial dela pode, em regra, desistir. Uma última conclusão prática a retirar: depois da taxa paga, se o ente administrativo recusar prestar a actividade ou o serviço, ou se tal actividade ou serviço não tiver sido realizada por causa não imputável ao particular, este poderá sempre exigir a devolução do valor pago.» (sublinhado e negrito nosso).

Nas elucidativas palavras de SÉRGIO VASQUES ⁽⁵⁾, o facto de as taxas assentarem em prestações efectivas não significa que tenham de constituir sempre prestações presentes, já que podem constituir prestações futuras. «Exemplo disso encontramos-lo nas **propinas universitárias** que se exigem dos alunos no início do ano lectivo, antes de prestados os serviços de ensino de que as propinas constituem a contrapartida (...).

O facto de nestes casos ser futura a prestação administrativa que a taxa visa remunerar não se afigura só por si problemático no plano conceitual, visto que o aproveitamento da prestação fica ao critério do particular e nunca na dependência da administração.

Afinal, uma contraprestação não deixa de ser certa pelo facto de ser futura, sendo que, paga a taxa, o particular fica efetivamente investido no direito de usufruir da prestação administrativa, venha ou não a exercê-lo. Assim, sempre que a prestação administrativa que se visa compensar seja certa, ainda que futura a sua realização, está-se perante verdadeira taxa, pois que o momento em que é pago um tributo público não releva à sua qualificação.

(...). As mais das vezes existe nas taxas, portanto, uma concordância entre o pressuposto tributário, formado pela prestação efectiva de bens ou serviços, e a respectiva finalidade, que está na compensação do custo ou valor dessas prestações» (sublinhado e negrito nosso).

E como destaca este ilustre fiscalista noutra obra, ainda que a propósito de taxas locais ⁽⁶⁾, «Via de regra o pagamento da taxa local é feito no mesmo momento em que é realizada a prestação autárquica, como sucede quando se exige uma taxa na própria ocasião em que há lugar à fiscalização de pesos e medidas, ou em momento posterior àquele em que é realizada a prestação autárquica, como sucede quando se exige o pagamento de taxa pela utilização de um recinto de espetáculos depois de realizado o evento em questão. O pagamento da taxa local pode também ser exigido do particular em momento anterior àquele em que é realizada a prestação autárquica, como sucede sempre que no início do ano se ponham a pagamento as taxas de ocupação do domínio público correspondentes a todo o período anual.

A exigência de taxas locais em contrapartida de prestações futuras não lhes desvirtua a natureza, pois que as prestações futuras não deixam por isso de ser prestações certas, conferindo o pagamento antecipado da taxa um direito ao aproveitamento do bem ou serviço que o particular pode ou não exercer mas que em qualquer caso não fica já na disponibilidade da administração. Neste sentido, mas apenas neste exacto sentido, podemos acolher a noção, de outro modo enganadora, de que as taxas podem ser exigidas pela “possibilidade” de utilização de uma prestação pública, uma noção retomada pelos nossos tribunais com alguma frequência e com raiz nos trabalhos de José Joaquim Teixeira Ribeiro [1985].» (nosso sublinhado).

Neste mesmo sentido, da concreta qualificação das *propinas* como taxas pela prestação de um serviço público, pode ainda ver-se na doutrina o Parecer do Conselho Consultivo da PGR n.º P000731994, de 9/02/1995, e SÉRGIO VASQUES, “O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária”, Almedina, 2008, pag. 152 e 159/161. E na jurisprudência os Acórdãos do STA de 11/03/1997, no proc. n.º 041144, e de 20/11/1997, no proc. n.º 041867.

É, pois, inquestionável que a propina constitui uma taxa, uma obrigação tributária, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado na Lei Geral Tributária, não só por força do n.º 2 do seu artigo 3º, que a inclui na categoria de “tributos”, como por força do seu artigo 1º, onde se preceitua que esta Lei regula “as relações jurídico-tributárias”, que define como sendo as “que são estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas” (n.º 2), elucidando o seu n.º 3 que integram a administração tributária, para além de outras entidades, as “legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos”.

Esta aplicação das normas da Lei Geral Tributária a todos os tributos (impostos ou taxas) é aceite, de forma pacífica, pela doutrina e pela jurisprudência.

Segundo NUNO DE OLIVEIRA GARCIA ⁽⁷⁾, pese embora às taxas não seja possível uma colagem integral ao regime da Lei Geral Tributária, tal «não significa contudo que esta lei não contenha um conjunto de dispositivos legais que devam ser aplicados àquelas figuras. Explicamos o preâmbulo

da Lei Geral Tributária que a sua aprovação visou «a concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal», logo estatuiu ainda o texto legal que as taxas e contribuições financeiras seriam sujeitas a um «regime geral próprio a aprovarem lei especial». Pretendia-se assim a aprovação de um regime geral que, ao contrário da Lei Geral Tributária, tivesse a natureza de lei reforçada. (...)

(...)

Acontece, porém, que o legislador não deu ainda cumprimento à imposição legislativa que resulta da citada norma constitucional, não tendo sido ainda aprovado o Regime Geral das Taxas, pelo que as normas da Lei Geral Tributária devem aplicar-se – e têm mesmo que se aplicar, na ausência de normas especiais – às taxas e contribuições. Situação para a qual, de algum modo, António de Sousa Franco tinha alertado logo no início da década de noventa e, portanto, anos antes da publicação da Lei Geral Tributária. De acordo com o Professor, «[e]m Portugal é hoje muito limitado o âmbito de um possível regime jurídico comum dos tributos - ainda que deva considerar-se que o regime geral dos impostos pode, se conforme à respectiva natureza, integrar supletivamente a moldura legal dos outros tributos».

A este respeito, o Supremo Tribunal Administrativo teve oportunidade de esclarecer a posição que temos vindo a explicar. No acórdão datado de 27 de Outubro de 2004, proferido no processo n.º 0627/04, ao tribunal foi solicitada a pronúncia sobre a alegação de que, não existindo uma norma a prever, de forma expressa, a aplicação da Lei Geral Tributária às taxas, teria de se entender que o regime constante da referida lei apenas seria aplicável às taxas a título de analogia legis como método de integração de lacunas. (...) Não hesitaria, contudo, muito acertadamente, o Supremo Tribunal Administrativo em considerar indefensável o entendimento de que a Lei Geral Tributária e, em concreto, o artigo 78º, não são aplicáveis à liquidação das taxas.»

Pelo que, como conclui este destacado fiscalista, «não sendo originalmente architectada para regular situações jurídicas em matéria de taxas, as normas da Lei Geral Tributária aplicam-se às taxas, naturalmente na medida em que não se revelem incompatíveis com a própria natureza das taxas».

Identicamente, BENJAMIM SILVA RODRIGUES⁽⁸⁾ refere que a obrigação tributária corresponde a uma obrigação pública de pagamento de certa quantia ao credor tributário, «expresse-se ela num imposto ou numa taxa», e embora impostos e taxas assentem em diferentes pressupostos materiais constitucionalmente justificantes, o certo é que «*todos os tributos, seja qual for o seu tipo, constituem direitos indisponíveis*», razão por que a «*prescrição só se aceita enquanto expressamente prevista pela lei tributária*», estando a prescrição de todas estas obrigações «*sujeitas rigorosamente ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal*» e vigorando inteiramente nesta matéria o «*princípio da tipicidade fiscal*». «*Deste modo, elementos como a fixação do prazo, a definição do dies a quo em função do tipo de imposto como periódico ou de obrigação única, a enunciação das suas causas de interrupção ou suspensão, a relevância ou irrelevância da citação para quaisquer desses efeitos têm de constar de lei com tal valor e só poderá atender-se, para o efeito, aos aí tipificados*», não sendo possível, nesta matéria, aceitar «*a tese de quem busca no Código Civil a solução para certas faltas de normação em matéria de prescrição tributária quando confrontadas, quer com o regime estipulado relativamente a outros elementos do tributo, quer com o regime de prescrição de direitos estipulado naquele diploma substantivo*».

Posto isto, e visto que a sentença recorrida julgou, e bem, que as normas contidas nos artigos 48º e 49º da LGT sobre o prazo e as causas interruptivas e suspensivas da prescrição de dívidas tributárias eram aplicáveis às taxas/propinas, resta saber se errou ao julgar que lhes era todavia inaplicável a regra contida no n.º 1 desse artigo 48º sobre o início do curso desse prazo, por a norma se referir, tão só, a *impostos periódicos* e a *impostos de obrigação única*, sendo antes aplicável a regra do artigo 306º n.º 1 do C.Civil, segundo a qual «*O prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido; se, porém, o beneficiário da prescrição só estiver obrigado a cumprir decorrido certo tempo sobre a interpelação, só findo esse tempo se inicia o prazo de prescrição*».

Para o efeito convém recordar que uma das características da prescrição de obrigações tributárias é a de que estão rigorosamente sujeitas ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal, integrando-se nas “garantias dos contribuintes” a que alude o n.º 2 do artigo 103º da CRP. Aliás, a Lei Geral Tributária veio declarar expressamente que os prazos de prescrição estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária [art. 8º, nsº 1 e 2, alínea a)].

Neste contexto, todos os pressupostos constitutivos da prescrição, designadamente no que concerne à fixação do seu prazo e início do seu curso têm de constar da lei da Assembleia da República ou de decreto-lei emitido sob sua autorização, sendo inadmissível a sua aplicação analógica ou o apelo às regras contidas noutro tipo de diplomas legais para a sua determinação [art. 11º, n.º 4]. Razão por que só quanto a aspectos da prescrição que não encontrem especial regulação na Lei Geral Tributária podem ter aplicação subsidiária as disposições do Código Civil com as necessárias adaptações.

Nas palavras de BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES⁽⁹⁾, «*Integrando-se a prescrição nos elementos essenciais do imposto, o seu prazo há-de ser, em regra, aquele que está fixado na lei reguladora*

de tais elementos essenciais à data da constituição da obrigação tributária». E essas leis reguladoras sempre centraram o início do curso da prescrição das obrigações tributárias no *facto tributário*, o qual é constituído pelo facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do tributo e que determina o nascimento da obrigação tributária.

Ou seja, a lei fiscal nunca previu, mormente para as situações em que por força da atribuição de uma isenção de tributação se impediu a norma de incidência de operar e se obstruiu a eclosão imediata da obrigação tributária, que deixasse de relevar, para efeitos de prescrição, o momento da ocorrência do *facto tributário*, e que passasse a relevar o momento da liquidação ou do pagamento do tributo. ⁽¹⁰⁾ Deste modo, e como também frisa BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES ⁽¹¹⁾, a prescrição da obrigação tributária «pode até ocorrer sem que tenha tido lugar o acto de liquidação, dado que a mesma está referida directamente à dívida tributária e aos factos tributários.».

E o tecido textual das normas fiscais sobre a prescrição (que tem de ser a principal referência e ponto de partida do intérprete) não permite fazer a interpretação de que o início do curso da prescrição de tributos não radica no *facto tributário* mas no momento em que se liquidam ou tornam exigíveis, pois tal sentido extravasa claramente da letra da lei.

A este propósito, JORGE LOPES DE SOUSA ⁽¹²⁾ salienta que enquanto nas *obrigações de natureza civil* o prazo da prescrição não começa a correr enquanto o direito não puder ser exercido (art. 306º n.º 1 do CC) e que se a dívida for ilíquida o prazo só se inicia após o seu apuramento (art. 306º n.º 4 do CC), já nas *obrigações de natureza tributária* não é assim: nestas, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário nos impostos periódicos, ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu nos impostos de obrigação única.

Por isso se compreende que a Lei que aprovou o regime geral das Taxas das Autarquias Locais (Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro) se tenha prescrito que o prazo de prescrição de oito anos se conta da data em que o facto tributário ocorreu (art. 15º).

Por todo o exposto, somos levados a concluir pela aplicabilidade, à propina universitária, das normas contidas na Lei Geral Tributária que encerra os princípios e as normas que constituem o denominador comum de todos os tributos (conquanto não haja lei especial relativa às taxas que disponha em sentido diferente) e que, no que concerne ao regime da prescrição, deve ser aplicada na sua integralidade, abrangendo não só o prazo de prescrição como, também, o início do curso desse prazo. Ao que acresce uma razão suplementar, que se prende com o resultado incongruente e inaceitável a que conduziria a aplicação do prazo de prescrição previsto na 1ª parte do n.º 1 do artigo 48º da LGT e a exclusão do modo de contar esse prazo nos termos previstos no mesmo preceito legal.

A tal aplicabilidade não obsta a referência que o art. 48º faz a “impostos periódicos” e a “impostos de obrigação única”, já que se pode e deve entender que a menção a “impostos” se reporta a “tributos”, tendo em conta a unidade e a coerência do ordenamento jurídico-fiscal e a abrangência do poder normativo tributário que essa Lei Geral pretende regular, designadamente em matéria de garantias dos contribuintes (como é a matéria da prescrição), e tendo em conta a própria referência inicial que esse preceito faz a “dívidas tributárias”.

O que, além do mais, sempre representará uma interpretação extensiva do preceito, que não é proibida por lei (só a analogia o é – cfr. art. 11º, n.º 4, da LGT).

Na verdade, sabido que interpretar é descobrir o real sentido da norma jurídica, a interpretação extensiva pode e deve ocorrer sempre que se conclua que «ao exprimir o seu pensamento, o legislador pode ter adoptado uma fórmula que não abranja toda a categoria lógico-jurídica que pretendia alcançar, sendo lícito ao intérprete apoiar-se nos elementos extra-literais e fazer uma interpretação extensiva da lei, despojando o termo por ela usado das circunstâncias restritivas em que se encontrava gramaticalmente circunscrito e tornando-o idóneo para abranger a generalidade das relações que verdadeiramente visa atingir» ⁽¹³⁾.

Por isso, a interpretação extensiva deve ter lugar sempre que se chega à conclusão que a letra ficou aquém daquilo que o legislador teria querido dizer (*dixit minus quam voluit*), isto é, sempre que se conclua que uma norma é aplicável a casos ou situações que, embora não estando abrangidos pelo seu teor literal, se enquadram perfeita e logicamente no seu espírito, na sua *ratio legis*, existindo argumentos *a pari* (de identidade de razão) e *a fortiori* (de maioria de razão) para o alargamento do alcance do texto da lei a esses casos.

E porque não se pode confundir *interpretação extensiva* (método de interpretação de norma), com *analogia* (método de integração de lacunas), nada impede este tipo de actividade interpretativa da norma contida no artigo 48º da LGT, ainda que ela se encontre incluída no âmbito das “garantias dos contribuintes”, de modo a que a referência nela feita a “impostos” (periódicos e de obrigação única) abranja, salvo lei especial, todos os “tributos”

Em suma, afigura-se-nos perfeitamente plausível a interpretação extensiva da norma contida no artigo 48º da LGT, porque lógico-racionalmente fundada em face da teleologia do preceito e da sua *ratio*, e porque todas as taxas podem ser enquadrados na categoria de “periódicos” ou de “obrigação única”.

Com efeito, pese embora essa classificação esteja doutrinariamente associada a impostos, nada obsta à sua aplicação aos tributos em geral, inclusive às taxas, por inexistir uma definição legal para *impostos periódicos* (também designados por alguma doutrina como *renováveis*) e *impostos de obrigação única*, e os conceitos doutrinariamente elaborados que subjazem a essa classificação poderem perfeitamente ser aplicados a todos os tributos.

Segundo SOARES MARTÍNEZ ⁽¹⁴⁾, o critério decisivo para esta classificação doutrinária é o da permanência das faculdades contributivas que leva ao prolongamento da tributação no tempo. «*Quando pode estabelecer-se uma presunção de permanência das situações, os impostos tendem a renovar-se anualmente. É o que acontece com os impostos de rendimento e com a contribuição autárquica. A situação de proprietário de um prédio, como o de comerciante ou industrial ou profissional, presume-se permanente, ou, ao menos, continuada. Por isso, as obrigações de imposto baseadas em tais situações renovam-se de ano para ano, são periódicas. Quando a tributação se baseia em situações sem continuidade, resultantes do consumo de bens, da importação de mercadorias, da aceitação de uma herança, de uma compra, o imposto não se renova, é de obrigação única. (...) // E não deverão confundir-se tais casos com a faculdade de pagamento em prestações de um imposto de obrigação única.*».

Por seu turno, SUZANA TAVARES DA SILVA ⁽¹⁵⁾ explica que «*Os impostos periódicos são aqueles que assentam numa relação jurídica duradoura, o que significa que a liquidação é efectuada periodicamente, enquanto se mantiver o pressuposto da tributação – a propriedade de um imóvel constitui um pressuposto da tributação em IMI, o mesmo é dizer que o proprietário do imóvel recebe anualmente a liquidação do imposto, verificando-se uma renovação automática da obrigação tributária, resultante da presunção da manutenção do pressuposto da tributação até comunicação em contrário aos serviços da Administração Tributária. // Os impostos de obrigação única, por seu turno, correspondem a actos isolados, mesmo quando são repartidos.*».

No mesmo sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS ⁽¹⁶⁾, segundo o qual os impostos periódicos são aqueles que têm na base do facto tributário um elemento temporal que tende a manter-se e a reiterar-se, esclarecendo MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA ⁽¹⁷⁾ que «*Nos impostos periódicos o pressuposto de tributação apresenta uma certa característica de estabilidade ou continuidade (...). Pelo contrário, nos impostos de obrigação única esse pressuposto apresenta-se isolado e mesmo quando se possa repetir é tomado isoladamente.*».

Também NUNO DE SÁ GOMES ⁽¹⁸⁾ esclarece que «*às situações permanentes, estáveis, ou que juridicamente se presumem como tais, correspondam, normalmente os impostos periódicos, isto é, os impostos que se renovam nos sucessivos períodos de tributação que, normalmente são anuais, dando origem, conseqüentemente, a sucessivas obrigações tributárias anuais independentes umas das outras. Por sua vez, os impostos de prestação única tributam actos ou factos isolados e dão, em regra, origem a uma única obrigação tributária que não se renova, como sucede nos impostos aduaneiros nos impostos de consumo no imposto municipal de sisa, no imposto sobre as sucessões e doações, etc. Note-se, porém, que, neste último caso, o imposto não deixa de ser de prestação única ainda quando seja pago em prestações (...).*».

Finalmente, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES ⁽¹⁹⁾, clarifica que o critério de distinção dos tributos periódicos «*assenta na susceptibilidade da renovação automática do facto tributário pelo mero decurso do tempo face ao tipo de imposto: tratam-se de casos em que o legislador secciona o fluxo económico contínuo em função de certo período de tempo, erigindo esta parcela à categoria de facto tributário. // Tributos de obrigação única serão os restantes. No tocante aos tributos de obrigação única, de que são exemplo as taxas, o iva, a sisa, o imposto automóvel, as contribuições para a segurança social, entre outros, o prazo [de prescrição] inicia-se no dia a seguir àquele em que o facto tributário ocorreu.*».

Em suma, o critério de distinção assenta na susceptibilidade de renovação dos tributos, sendo que serão *periódicos* ou *renováveis* se for de presumir que periodicamente se renovarão, por tributarem situações que perduram no tempo, e serão de *obrigação única* se respeitarem a actos ou factos sem carácter repetitivo.

De todo o exposto resulta que serão taxas “*periódicas*” as que se renovam de forma continuada e sistemática, por se referirem a situações estáveis que perduram no tempo e que ocorrem tendencialmente com uma periodicidade regular, tendo a lei fracionado juridicamente a sua tributação no tempo, e serão taxas de “*obrigação única*” as que respeitam a factos ou actos ocasionais, que se caracterizam pela não regularidade da obrigação tributária, isto é, que não se repetem com carácter de periodicidade, pese embora possam ter subjacentes factos tributários que demoram certo lapso de tempo a formar-se, como acontece com taxas devidas por serviços públicos que exijam algum tempo para serem integralmente prestados.

Por isso, como evidencia NUNO DE OLIVEIRA GARCIA ⁽²⁰⁾, «*o universo das taxas que são liquidadas de forma periódica não compreende necessariamente aquelas taxas cujo pressuposto é meramente uma prestação concreta duradoura. Ou seja, por outras palavras, existem prestações duradouras não periódicas. Ao invés, são taxas cujos pressupostos da sua criação constituem prestações*

passíveis de se repetirem de forma cíclica. Para estes casos, três cenários de solução legal são possíveis: (i) a liquidação no momento do início da actividade ou do serviço, (ii) a liquidação no momento em que a actividade ou o serviço terminar, ou (iii) a liquidação em algum momento intermédio. Contudo, novamente, o que está em causa não é a efectividade da prestação aproveitada ou provocada, que tem de se verificar sempre sob pena de deixarmos de estar perante taxas, mas apenas o facto de estas se dirigirem à compensação de prestações administrativas que não são contemporâneas do momento da liquidação.

Aliás, julgamos mesmo que, tratando-se de taxas assentes em pressupostos que se repetem de forma cíclica ou periódica será em principio menor a objecção perante uma prestação do serviço ou da actividade administrativa. (...).

Como se compreende, independentemente de se tratar de taxas liquidadas periodicamente ou de uma só vez, em causa estará a ponderação tanto das vantagens como das desvantagens da fixação da liquidação no início da actividade administrativa. (...).

Posto isto, e voltando ao caso das propinas universitárias, já vimos que elas têm por pressuposto de facto ou facto gerador a prestação concreta de um serviço público de ensino durante, em principio, um ano lectivo, sendo o *facto tributário* não o acto de matrícula em si, mas a frequência ou fruição desse serviço durante esse período prolongado de tempo.

E dizemos que o *facto tributário* não é a matrícula ou a inscrição, porque estes actos não substanciam, por si, o concreto e efectivo serviço público de ensino que tem de ser prestado e que corresponde à contraprestação paga pelo estudante.

A matrícula constitui o acto formal de admissão do estudante numa determinada instituição pública de ensino superior, constituindo um pressuposto prévio e necessário para a posterior inscrição ou solicitação que ele tem de fazer para que ela lhe preste o efectivo serviço de ensino (duradouro) em certas unidades curriculares de determinado curso. Segundo a definição dada pelo Regulamento da Universidade de Coimbra, a *matrícula* é o acto pelo qual o estudante se vincula à Universidade, adquire a qualidade de estudante e adquire o direito à inscrição num dos seus cursos, enquanto a *inscrição* é um acto distinto, é o acto que faculta ao aluno a posterior frequência das unidades curriculares de um determinado curso. A matrícula é, pois, e apenas, o acto pelo qual o estudante é admitido num estabelecimento de ensino, mas que não dá, por si só, direito à frequência do curso, à prestação do serviço de ensino, sendo necessário que ele proceda depois à inscrição nas disciplinas de um curso ministrado nesse estabelecimento para que lhe seja prestado o respectivo e efectivo serviço de ensino.

Embora se trate de actos administrativos que condicionam a admissão do particular a uma instituição pública de ensino superior, permitindo-lhe aceder e integrar-se no grupo social dos estudantes dessa instituição, e que condicionam a efectiva prestação futura do serviço que esta lhe vai ministrar através das disciplinas ou unidades curriculares em que ele se inscreveu, não são esses actos que geram a obrigação de pagar a propina.

Não podemos esquecer que, por definição, a *prestação de serviços* consiste numa operação constituída por um conjunto de actos e actividades concatenadas com vista a proporcionar a outrem um determinado resultado, pelo que, no caso da prestação de um serviço de ensino, essa operação se desenvolve, em principio, ao longo de um ano lectivo, só podendo considerar-se concluída ou efectivamente prestada com o termo desse ano.

Por outro lado, convém recordar que o *facto tributário* não se confunde nem com a *obrigação tributária* nem com o *acto tributário* (de liquidação), nem com o *acto de pagamento* do tributo⁽²¹⁾, sendo que a liquidação e o pagamento podem ter lugar, por imposição legal, antes ou depois de o *facto tributário* ocorrer⁽²²⁾.

Sendo o *facto tributário* o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência da taxa e que determina o nascimento da obrigação tributária, só no momento em que ele se forma e completa surge ou nasce a obrigação tributária para o sujeito passivo, representando a existência daquele facto uma condição “*sine qua non*” desta obrigação e, por consequência, do início do prazo de prescrição.

Sobre essa distinção veja-se o elucidativo comentário de DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA⁽²³⁾, segundo os quais «*O facto tributário será, portanto, o pressuposto de facto cuja realização origina um determinado efeito jurídico: o nascimento da obrigação tributária*». (...). *Qualquer facto tributário situa-se no tempo. O tempo influi na estrutura do facto tributário. O facto tributário, para se completar, exige um elemento material situado num certo período de tempo. // Para além disto, o tempo influi na estrutura do facto tributário produzindo dois tipos de factos: instantâneos e periódicos. // O facto tributário é instantâneo quando se esgota, por sua própria natureza, num certo período de tempo. Período maior ou menor, podendo ser muito breve ou muito prolongado no tempo; desde que o facto se esgote neste período, não tendendo por sua própria natureza a reiterar-se. Caso em que se tratará de facto tributário periódico.*

O período temporal tem interesse para determinar o momento do nascimento (ou não nascimento) da obrigação; para fixar o momento em que a Administração pode exigir a prestação tributária; para conhecer a lei aplicável ao nascimento da obrigação; etc.» (nosso sublinhado).

Na presente situação, o *facto tributário* não pode deixar de ser a prestação efectiva, individualizada e contínua, do serviço público de ensino durante um ano lectivo, pois que se trata, como vimos, de uma *taxa de frequência*, que só se pode esgotar, pela sua própria natureza, num período de tempo correspondente a um ou dois semestres de um ano lectivo.

Sendo esse o *facto tributário* que dá causa à contrapartida devida pelo estudante (propina), isto é, que faz nascer a obrigação tributária para o sujeito passivo, não tem suporte jurídico a tese de que é o acto de matrícula ou o acto de inscrição que dá causa à tributação ou que gera a obrigação tributária. Quanto ao acto de matrícula em si, e como acima se deixou explicado, ele não dá direito à frequência de um curso superior; quanto ao acto de inscrição, ele não traduz, não representa, não consome, não esgota, a prestação administrativa do serviço que constitui o objecto da contraprestação pecuniária do aluno.

Se a propina fosse devida pelo mero acto de inscrição, teríamos de afirmar a existência de um *facto tributário* e da inerente *obrigação tributária* que logo no momento nasce ainda que o serviço público nunca fosse ou pudesse ser efectivamente prestado ao aluno, como pode suceder no caso de não abertura do ciclo de estudos em que o aluno se inscreveu, sabido que, como bem salienta SÉRGIO VASQUES, as propinas são liquidadas no início do ano lectivo, antes de prestados os serviços de ensino de que as propinas constituem a contrapartida. E tanto assim é que os Regulamentos internos das Universidades, cuja elaboração é imposta pelo Dec. Lei n.º 74/2006, de 24 de Março, permitem, em regra, que o estudante desista ou suspenda a inscrição em frequência até determinado momento, desobrigando-o do pagamento das prestações de propina vincendas (cfr. art. 23º do Regulamento Académica da Universidade de Coimbra, publicado no Diário da República de 12 de Abril de 2010).

E porque é a **efectiva prestação do serviço público de ensino que constitui o facto tributário**, este vai-se formando ao longo do ano lectivo em que decorre a prestação desse serviço. O facto constitutivo da obrigação tributária só pode, assim, considerar-se como totalmente formado ou consumado decorrido que seja esse ano. Por outras palavras, a prestação administrativa que justifica a liquidação da taxa/propina é um facto duradouro que coincide com um ano lectivo, pelo que o facto gerador do tributo só pode considerar-se verificado no último dia desse ano lectivo.

Todavia, a circunstância de o facto constitutivo da obrigação só poder considerar-se totalmente realizado com o decurso do prazo para a prestação do serviço, não é suficiente, na nossa perspectiva, para enquadrar a propina na categoria de taxa “periódica”, uma vez que ela não tem por base uma situação permanente que tenda a reiterar-se periodicamente, ou uma situação com característica de estabilidade ou de continuidade que se renove em sucessivos períodos de tributação. Não tem subjacente, nas palavras de SOARES MARTÍNEZ, uma permanência das faculdades contributivas que leve ao prolongamento da tributação no tempo, que leve a uma renovação automática do tributo.

Na frequência do ensino público superior não existe nem pode funcionar uma presunção de estabilidade e continuidade anual relativamente a cada um dos estudantes que solicitou esse serviço no ano lectivo anterior, nem uma presunção da manutenção da prestação desse serviço público a cada um deles, nem qualquer presunção de continuidade do pagamento anual de propinas; não existe, sequer, uma renovação anual automática da solicitação da prestação desse serviço pelo sujeito passivo e, por consequência, não existe qualquer renovação automática da obrigação tributária. A frequência desse tipo de ensino não se renova automaticamente de ano para ano, nem se pode presumir que se renovará, e, como tal, não constitui uma obrigação *periódica*.

Alicerçando-se a propina em situações de frequência de ensino superior, onde não funciona uma presunção de continuidade permanente desse ensino e que não conduzem a liquidações periódicas e renováveis, consideramos que estamos perante um tributo de *obrigação única*, ainda que ele se possa repetir anualmente durante um determinado ciclo de estudos.

Posto isto, somos levados a concluir que, no caso vertente, o *facto tributário* se formou no final do ano lectivo de 2003/2004, em dia e mês do ano de 2004 que não se encontra determinado por não ter sido junto aos autos o calendário lectivo ou escolar respeitante ao curso de Engenharia Eletrotécnica e de Computadores em que o ora recorrido se encontrava inscrito nesse ano, calendário que as instituições de ensino público superior são obrigadas a fixar anualmente, no início de cada ano lectivo, para todas os seus ciclos de estudos.

Tendo em conta que por força do n.º do art. 48º da LGT o prazo de prescrição de 8 anos se conta a partir do aludido facto tributário, e que este tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o STA, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto – torna-se essencial que o tribunal *a quo* amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa, o que passa por apurar e fixar o último dia do ano lectivo do referido curso universitário.

Razão por que se impõe anular a sentença recorrida, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que acima referi.

4. Por todo o exposto, os Juizes Conselheiros da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em julgamento ampliado realizado ao abrigo do artigo 148º do CPTA, em anular a decisão recorrida, a qual deve ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que acima se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Dulce Neto* (relatora por vencimento e sorteio) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva* — *Francisco Rothes* — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho* (com voto de vencido em anexo) — *Ascensão Lopes* (Vencido, fazendo minha a fundamentação constante do voto de vencido da Srª. Conselheira Ana Paula Lobo) — *Ana Paula Lobo*, (Vencida nos termos constantes do voto anexo) — *Aragão Seia* (vencido conforme declaração em anexo).

Vencido:

Não acompanho a decisão que obteve vencimento pelas razões que sinteticamente enuncio:

Estando de acordo com a decisão vincenda quanto ao prazo prescricional de oito anos previsto no art.º 48.º da LGT relativamente à taxa em questão, considero contudo que o momento temporal a atender para a contagem do início desse prazo é o do acto de matrícula do aluno na Universidade, momento em que nasce a obrigação tributária.

E isto, porque sendo a propina uma taxa este tributo do ponto de vista financeiro tem estrutura de um preço, estrutura essa que não pode deixar de ser levada em conta para se aferir do facto tributário e do momento que lhe dá origem.

Neste entendimento negaria provimento ao recurso.

Lisboa, 22-04-2015. — *Fonseca Carvalho*.

Voto de vencida

Não acompanho a decisão adoptada, porque entendo que, na situação em análise há muito que está prescrita a obrigação tributária em causa nestes autos, pelas razões que passo a enunciar:

As propinas, nomeadamente as propinas devidas pela frequência do ensino público universitário são tributos/taxas devidas pela prestação concreta do serviço público de ensino universitário – artº 3º e 4º, n.º 2 da Lei Geral Tributária -

Estamos face a uma relação jurídico-tributária na medida em que se trata de uma relação jurídica estabelecida entre uma entidade pública incumbida da liquidação e cobrança de um tributo - *taxa artº 3, n.º 2 da Lei Geral Tributária, cujo valor constitui uma das suas fontes de receita* - e as pessoas singulares, os estudantes que pretendem frequentar o estabelecimento público de ensino superior, em contrapartida da concreta prestação do serviço público de ensino universitário. Como indica Suzana Tavares da Silva, na Conferência - A tutela jurisdicional dos sujeitos passivos das taxas Coimbra, 3 de Fevereiro de 2011 - AO-CDC / Almedina 2, também acessível em <https://www.oa.pt/upl>: in Curso de Direito Fiscal, 1972, p. 266, «(...) *A doutrina tradicional referia-se à existência de uma summa divisio nas categorias tributárias, que permitia reconduzir ao regime jurídico das taxas ou dos impostos qualquer espécie tributária, bastando que para tal atentássemos na sua estrutura bilateral ou unilateral. Assim, seriam impostos todos os tributos exigidos sem que em contrapartida fosse dada qualquer contraprestação específica, reconduzindo-se ao regime jurídico das taxas aqueles em que a contraprestação pudesse ser reconduzida à fruição de um serviço público, ao aproveitamento especial ou individualizado de um bem do domínio público ou à remoção de um obstáculo jurídico real. E neste contexto desenvolveu-se o regime jurídico dos impostos, assente no princípio da legalidade fiscal e no princípio da capacidade contributiva, em contraposição ao regime jurídico das taxas, baseado no princípio da legalidade administrativa (sem prejuízo da reserva de competência parlamentar quanto ao regime geral) e da proporcionalidade. Trata-se de uma compreensão tributária perfeitamente ajustada ao modelo tradicional de administração executiva ou de base continental (as taxas-licenças como correspondência económico financeira da actividade de polícia), que incorpora uma “compreensão de serviço público à francesa” (as taxas/tarifas por serviços públicos, a equivalência jurídica e a equivalência económica) e uma concepção proprietarista do domínio público (as taxas pela utilização privativa do domínio público, quando a regra era a da gratuidade pelo uso comum e geral – a proibição de portagens como regra).*

Uma compreensão, de resto, ainda ajustada ao modelo de economia publicamente dirigida(...)»

As propinas devidas pela frequência do ensino superior são prestações pecuniárias imposta por lei, como contraprestação de um serviço público, com carácter sinalagmático (quanto à vinculação para ambas as partes) a favor de um ente público e, não representando uma auto-tributação.

Analisado o regime jurídico específico desta obrigação tributária - Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto - Lei geral da República, aprovada pela Assembleia da República, nos termos da alínea c) do artigo 161.º da Constituição da República Portuguesa - e Regulamento n.º 50/2003, publicado no D.R., n.º 244, II série, de 21 de Outubro de 2003, verifica-se estarmos face a uma obrigação de pagamento de uma taxa de frequência que impende sobre os estudantes em favor da Universidade em que estão matriculados desde o momento em que efectuam a matrícula no referido estabelecimento de ensino superior. O não pagamento atempado da propina determina a nulidade dos actos curriculares praticados e a suspensão da matrícula – *artº 29º Lei n.º 37/2003* -.

A propina pode ser paga de uma só vez, neste caso até ao último dia de Novembro do ano lectivo da matrícula, ou ser efectuada em 3 prestações nos termos previstos no Regulamento supra citado - art.º 3.º, a):

«a) A propina poderá ser paga de uma só vez até ao último dia de Novembro do respectivo ano lectivo ou em três prestações, vencendo-se a primeira na data acima referida e as duas restantes no último dia dos meses de Fevereiro e Maio seguintes»».

O facto tributário em causa - facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência da taxa e que determina o nascimento da obrigação tributária e lhe permite vir a usufruir do curso em que se inscreveu - é a inscrição e matrícula num dado curso superior que ocorre num exacto momento, nestes autos, no ano de 2003. Diz-se que a matrícula ocorreu em 2003 porque foi efectuada para o ano lectivo de 2003/2004, como ambas as partes aceitam que foi. Assim, a propina apresenta-se como um tributo que representa a contraprestação devida pelo estudante pela possibilidade de *utilização individualizada e contínua do serviço público de ensino superior durante um ano lectivo*, e não a *fruição individualizada e contínua desse serviço durante um ano lectivo*, dado que a propina é devida mesmo que a frequência do curso não ocorra.

A prescrição, como enuncia Pedro Pais de Vasconcelos in Teoria Geral do Direito Civil, 6ª ed. Almedina, 2010, pag. 380, *«é um efeito jurídico da inércia prolongada do titular do direito no seu exercício, e traduz-se em o direito prescrito sofrer na sua eficácia um enfraquecimento consistente em a pessoa vinculada poder recusar o cumprimento ou a conduta a que esteja adstrita»*. Diversas são as consequências, mesmo a recusa de cumprimento de uma obrigação, por a contraprestação a cargo da Universidade não ter tido lugar.

A circunstância de as propinas poderem ser pagas seja no momento da matrícula, seja em três prestações, não tem a virtualidade de deslocar o facto tributário do acto da matrícula para qualquer outro momento temporal, nomeadamente a data em que deveria, ou foi paga a última prestação, ou em que termina a prestação a cargo do ente público.

Para frequentar um determinado curso ministrado por uma universidade o estudante tem que se matricular nesse curso.

A utilização de um serviço público, como o do ensino superior, está sempre dependente de uma manifestação de vontade expressa pelo particular interessado, que reúna as condições legais de frequência do curso em que se quer inscrever, o que fica definido com a matrícula que só pode ocorrer depois de o aluno ter visto aceite a sua candidatura àquela Universidade e curso. Com a matrícula obriga-se aquele ao respectivo pagamento da propina e ao cumprimento das obrigações regulamentares, enquanto a Universidade se obriga perante este concreto estudante a disponibilizar-lhe a frequência do serviço de ensino.

O facto tributário - *facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária e lhe permite usufruir do curso em que se inscreveu* - em causa, é a inscrição e matrícula num dado curso superior que ocorre num exacto momento, nestes autos, no ano de 2003, ainda que não apurada a exacta data da matrícula. Diz-se que a matrícula ocorreu em 2003 porque foi efectuada para o ano lectivo de 2003/2004, como ambas as partes aceitam que foi. Portanto, o facto tributário que dá origem ao pagamento da propina ocorre no momento em que o interessado e a Universidade se obrigam a disponibilizar as suas contraprestações, no momento em que ficam definidas e estabilizadas as obrigações a que cada um se obriga perante o outro.

A obrigação do pagamento da propina não está dependente da utilização individual do serviço prestado pela Universidade a propina será devida ainda que o estudante não venha a frequentar o curso em que se matriculou.

A legislação atinente a esta taxa, já referida, não prevê um específico regime para a prescrição desta obrigação tributária pelo que, ao abrigo do disposto no artº 3º da Lei Geral Tributária, haverá a mesma que encontrar-se no regime geral da prescrição das obrigações tributárias e não em qualquer outra norma do Código Civil.

Em obediência ao disposto no artº 48º, nº1, da Lei Geral Tributária esta dívida tributária prescreve no prazo de oito anos.

O artº 48º da Lei Geral Tributária, no seu nº1, além de fixar o prazo de prescrição indica o modo da sua contabilização quanto aos impostos periódicos, de obrigação única, e Imposto sobre o valor acrescentado.

Não é possível fazer aplicação desta contagem às taxas, dada a diversa natureza jurídica da taxa e do imposto e a inadaptação dos conceitos periódicos e de obrigação única dos impostos às taxas atento o seu carácter sinalagmático. O imposto é periódico, quando os factos ou situações que dão origem ao imposto se repetem no tempo, com carácter de continuidade, como acontece no (IRS, IRC) e é de obrigação única quando os factos ou situações ocorrem com regularidade ocasional ou esporádica, como acontece com o IMTT. Esta classificação parte da análise da prestação do sujeito passivo e reporta-se exclusivamente ao acto tributário stricto sensu em que a dívida tributária, enquanto obrigação pecuniária cujo cumprimento compete ao sujeito passivo da relação obrigacional é o objecto da prescrição. Ora não pode dizer-se que a matrícula num curso universitário é comparável a uma actuação isolada, ou uma actuação continua, na acepção tida por aquela norma e reportada aos impostos.

Olhando a prestação a cargo do aluno, sujeito passivo, nesta relação jurídica, a única a ter em conta para aferição da prescrição aqui em discussão - e, não a prestação a cargo da Universidade, cuja prescrição não está em causa - verificamos que ela é concebida legalmente como instantânea - a prestação a executar num só momento, extinguindo-se a correspondente obrigação com esse único acto isolado de satisfação do interesse do credor -.

Seguindo os ensinamentos do Profº Antunes Varela in Das Obrigações em Geral, vol. I, 2ª ed., 1973, pag. 77 verificamos que «*Quanto ao tempo da sua realização, as prestações podem ser instantâneas, fraccionadas ou repartidas, e duradouras.*

Dizem-se instantâneas as prestações em que o comportamento exigível do devedor se esgota num só momento (quae único actu perficiuntur: entrega de certa coisa; pagamento do preço; etc.

Não sucede assim com as obrigações fundamentais ou típicas do senhorio e do arrendatário (...). Não se confundem com as obrigações duradouras as obrigações fraccionadas ou repartidas as obrigações cujo cumprimento se protela no tempo, através de sucessivas prestações instantâneas, mas em que o objecto da prestação está previamente fixado, sem dependência da duração da relação contratual (preço pago a prestações; fornecimento de certa quantia de mercadorias ou géneros a efectuar em diversas partidas).

Nas prestações duradouras, a prestação devida depende do factor tempo; nas prestações fraccionadas, o tempo não influi na determinação do seu objecto, apenas se relacionando com o modo de execução. Temos, pois, a cargo do estudante a obrigação instantânea de pagar as propinas, ainda que, por opção sua o pagamento se mostre divididos em 3 prestações.

Face ao Regulamento das propinas em questão, o não pagamento de uma prestação importa o vencimento de juros de mora e sanções ou condicionamentos administrativos – artº 3º, c) do regulamento:

«*c) Os alunos que não paguem a propina nos prazos estabelecidos podem ainda fazê-lo nos 30 dias seguintes, sendo a importância em dívida acrescida dos juros legais.*», e, de acordo com o seu artº 8º:

«*O não pagamento da propina devida implica, nos termos do artigo 29.º da Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto:*

a) A nulidade de todos os actos curriculares praticados no ano lectivo a que o incumprimento da obrigação se reporta;

b) A suspensão da matrícula e da inscrição anual, com a privação do direito de acesso aos apoios sociais até à regularização dos débitos, acrescidos dos respectivos juros, no mesmo ano lectivo em que ocorreu o incumprimento da obrigação».

Não se demonstra que haja qualquer facto suspensivo ou interruptivo da prescrição a considerar entre o momento em que ocorreu o facto tributário e a data em que o recorrido foi citado para a execução - 31 de Agosto de 2012 -.

Assim, consideraria que a prescrição de oito anos se tinha completado quando o estudante foi citado para a execução pelo que a sentença deveria ter sido confirmada, ainda que com uma diversa fundamentação.

Lisboa, 22-04-2015. — (Ana Paula Lobo).

Voto de vencido

A única discordância relativamente ao acórdão supra reside no facto de entendermos de modo diferente o momento em que se deve considerar em que ocorre o facto tributário, momento esse com o qual coincide o termo inicial do prazo de prescrição a que se refere o artigo 48º, nº 1 da LGT.

A utilização de um serviço público, como o do ensino superior, está sempre dependente de um acto jurídico de natureza administrativa, sendo que há quem o qualifique como um acto administrativo de admissão –cfr. Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, Vol. ii, págs. 1079 e ss.- e

quem o qualifique como um contrato administrativo – cfr. Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. i, pág. 630.

Mas, independentemente do modo como se qualifique tal “acto” de acesso ao ensino superior, partindo sempre de uma vontade expressa do particular interessado, o que é certo é que o mesmo, como acto complexo que é, dá origem ao nascimento de obrigações, quer na esfera jurídica do particular interessado, quer na esfera jurídica do ente público que presta o serviço.

O primeiro, obriga-se ao pagamento de uma propina e ao cumprimento das obrigações regulamentares, o segundo, obriga-se à disponibilização do serviço de ensino, durante o período correspondente ao ano lectivo regulamentarmente pré-definido, quer quanto à sua concreta duração, quer quanto ao conteúdo do serviço, cuja utilização fica, então, na disponibilidade do interessado (a prestação da Universidade consubstancia-se numa obrigação de meios e não de resultado).

Como se salientou de forma abundante no acórdão, a propina deve ser qualificada como uma taxa, e consubstancia-se na contraprestação do serviço prestado pela Universidade, ou seja, tem carácter bilateral, isto é, destina-se à comparticipação do “pagamento” das utilidades individuais que o particular pode retirar da disponibilização colectiva do serviço público de ensino, cfr. artigos 15º e 16º da Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto, em vigor à data.

O pagamento da propina, ou taxa de frequência, artigo 16º, n.º 1 da citada Lei, é de pagamento prévio e configura-se como uma condição necessária para a disponibilização do serviço de ensino, é condição para que o interessado possa frequentar as aulas e se possa submeter a avaliação (não se trata agora das restantes utilidades que a matrícula e inscrição proporcionam aos alunos).

E tanto assim é, que o seu não pagamento nos momentos pré-estabelecidos por Regulamento próprio, Regulamento n.º 50/2003, se traduz em sanções de natureza administrativa, cfr. artigo 29º da mesma Lei, que se repercutem directamente nas utilidades individuais que o interessado tenha retirado ou possa vir a retirar do serviço que se encontra ao seu dispor.

Portanto, o facto tributário que dá origem ao pagamento da propina ocorre no momento em que o interessado e a Universidade se obrigam a disponibilizar as suas contraprestações, no momento em que ficam definidas e estabilizadas as obrigações a que cada um se obriga perante o outro.

E esse facto coincide com a inscrição do aluno perante os serviços da Universidade. Nesse momento o aluno sabe exactamente quais as obrigações que sobre si impendem, e respectivo conteúdo, e sabe exactamente que serviços lhe vão ser prestados e durante quanto tempo, ou seja, as obrigações ficam definidas a partir daquele momento temporalmente bem definido.

Daqui resulta, assim, que a obrigação do pagamento da propina não está dependente da utilização individual do serviço prestado pela Universidade, trata-se, no dizer de J.J. Teixeira Ribeiro, RLJ, ano 117º, págs. 292 e 293, de uma receita coactivamente imposta para utilização voluntária de um serviço público.

“Repare-se que para serem devidas taxas nem sempre é precisa a efectiva utilização dos bens. É-o quando elas são pagas na altura em que os bens estão a ser utilizados, como nos serviços dos Registos, ou depois de terem sido utilizados, como nos tribunais. Mas não o é quando o pagamento das taxas precede a utilização, como é o caso das propinas e das licenças. A exigência das taxas continua então exclusivamente relacionada com a utilização dos bens, mas as conveniências da cobrança fazem com que elas sejam devidas pela simples possibilidade dessa utilização. E daí que, se os bens não forem depois utilizados - se os estudantes, por exemplo, não frequentarem as escolas onde se inscreveram -, nem por isso haja direito à restituição das importâncias pagas.”, cfr. J.J. Teixeira Ribeiro, pág. 293, no mesmo sentido ver J. Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, pág. 262.

Não temos, assim, dúvidas que no caso concreto o facto tributário, enquanto pressuposto de facto cuja realização origina um determinado efeito jurídico: o nascimento da obrigação tributária, tal como se lembrou no acórdão, ocorre, coincide, com a inscrição do aluno, não estando dependente da utilização do serviço disponibilizado ao mesmo e, por isso mesmo, não se pode afirmar que o *facto tributário não pode deixar de ser a frequência ou utilização individualizada e contínua do serviço público de ensino durante um ano lectivo*.

Portanto, sabido que por força do n.º 1 do artigo 48º da LGT o prazo de prescrição de 8 anos se conta a partir do aludido facto tributário, e que a citação do oponente para a execução fiscal (1º acto susceptível de produzir efeito interruptivo do prazo prescricional, face ao disposto no artigo 49º da LGT) ocorreu no dia 31 de Agosto de 2012, tem de concluir-se que nessa data já ocorrera a prescrição, posto que a inscrição tinha ocorrido em Setembro de 2003, tal como resulta do probatório.

Assim, do meu ponto de vista, poderia já julgar-se prescrita a dívida em questão, não havendo necessidade de obtenção de outros elementos de facto para decidir os presentes autos.

Lisboa, 22 de Abril de 2015. — *Aragão Seia*.

(¹) Sobre a contraprestação específica que corresponde a cada tipo de taxa, à luz do artigo 4.º da LGT, vide *Suzana Tavares da Silva*, «As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário», Cejur, 2008.

- (²) «Manual de Direito Fiscal», 3.^a Edição, Coimbra Editora, p. 35 e segs.
 (³) «Contencioso da Taxas, Liquidação Audição e Fundamentação», Almedina, 2011, pp. 44 e 45.
 (⁴) Obra citada, p. 55.
 (⁵) «Manual de Direito Fiscal», Almedina, 2011, p. 2011 e segs.
 (⁶) «Regime das Taxas Locais, Introdução e Comentário», Almedina, p. 85 e segs.
 (⁷) «Contencioso de taxas — Liquidação, Audição e Fundamentação», Almedina, 2011, p. 38.
 (⁸) No artigo «A Prescrição no Direito Tributário», publicado na obra «Problemas Fundamentais do Direito Tributário», Vislis Editores, p. 264 e segs.
 (⁹) Obra citada, p. 270.
 (¹⁰) Sobre a matéria, o acórdão do Pleno desta Secção do STA, de 10 de Abril de 2013, no processo n.º 01135/12.
 (¹¹) Obra citada, p. 287.
 (¹²) In «Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas», Áreas Editora, 2.^a Ed., 2010, p. 44 e segs.
 (¹³) Dias Marques in «Introdução ao Estudo do Direito», Lisboa, 1979 (edição policopiada), p. 168.
 (¹⁴) «Direito Fiscal», Almedina, 7.^a Edição, p. 54.
 (¹⁵) «Direito Fiscal, Teoria Geral», 2.^a Ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, p. 34.
 (¹⁶) «Direito Fiscal», 5.^a Ed., Almedina, p. 52.
 (¹⁷) «Fiscalidade», 2.^a Ed., Almedina, p. 54.
 (¹⁸) «Curso de Direito Fiscal», Lisboa, 1980, p. 131.
 (¹⁹) Na obra citada, a p. 284.
 (²⁰) Obra citada, p. 56.
 (²¹) Sobre a matéria, além de outros, Alberto Xavier, in «Conceito e Natureza do Acto Tributário», p.324; Nuno de Sá Gomes, in «Manual de Direito Fiscal»
 (²²) Como acontece com o IMT, pois de acordo com o artigo 22.º do Código do IMT, à semelhança do que acontecia com o artigo 47.º do Código do IMSISSD, o acto de liquidação precede, em regra, o acto translativo dos bens, isto é, precede o próprio facto tributário.
 (²³) «Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada», 4.^a Edição, 2012, Encontro da Escrita Editora, p. 293 e segs.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Caducidade do direito de acção. Nova petição após absolvição da instância. Apoio judiciário.

Sumário

- I — A absolvição da instância por verificação da excepção dilatória inominada decorrente da ilegal cumulação de oposições a execuções fiscais que não se encontram apensadas permite a apresentação de nova acção, ao abrigo da faculdade concedida pelo artigo 279.º, n.º 2, do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do CPPT.*
- II — O prazo para a apresentação da nova acção não se suspende nem se interrompe em virtude do pedido de protecção jurídica na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo (cfr. artigo 24.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho).*
- III — Daí não resulta violação alguma do direito de defesa ou dos princípios do contraditório ou da igualdade entre as partes, uma vez que o oponente sempre pode apresentar a petição inicial independentemente do pagamento da taxa de justiça, desde que junte o comprovativo do pedido de apoio judiciário, ainda não concedido (cfr. artigo 24.º, n.º 2, da Lei n.º 34/2004).*

Processo n.º 6/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da decisão de indeferimento liminar proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 456/14.4BECBR:

1. RELATÓRIO

1.1 A..... (a seguir Executado, Oponente ou Recorrente) vem recorrer para o Supremo Tribunal Administrativo do despacho liminar que, com fundamento em caducidade do direito de acção, lhe indeferiu a nova petição inicial de oposição a uma execução fiscal apresentada na sequência da sentença que, por ter sido deduzida uma única oposição contra cinco execuções fiscais que não se

encontravam apensadas entre si, absolveu a Fazenda Pública da instância com fundamento na excepção dilatória inominada de cumulação ilegal de oposições.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e o Recorrente apresentou as alegações, com conclusões do seguinte teor:

«I - A decisão proferida impede o Recorrente de ter acesso aos tribunais e de exercer o direito de contraditório, fazendo valer as suas teses em sede própria, sendo-lhe cortado o direito de defesa, contraditório e igualdade das partes, plasmado nos artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º do CPC,

II - A sentença em causa viola a lei do apoio judiciário (Lei 30-E/2000 de 20/12), cujo objectivo é possibilitar o acesso à justiça dos cidadãos mais carenciados.

Termos em que deverá ser revogada a sentença proferida, admitindo-se as acções instauradas interpostas ao abrigo do apoio judiciário».

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[...]»

O prazo para deduzir oposição é de 30 dias, contados da citação, ou não a tendo havido, da primeira penhora ou data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado (artigo 103.º do CPPT).

No caso em análise, o recorrente havia deduzido em 17 de Maio de 2011 a oposição 404/11, única contra vários processo de execução, sendo certo que por sentença de 17 de Janeiro de 2014 foi julgada procedente a excepção dilatória de cumulação ilegal de oposições, com consequente absolvição da instância da Fazenda Pública, sem prejuízo do oponente poder apresentar novas oposições a cada uma das execuções.

Nos termos do estatuído no artigo 279.º/1 do CPC a absolvição da instância não obsta a que seja proposta outra acção sobre o mesmo objecto.

É certo que, sem prejuízo do disposto na lei civil quanto à prescrição e à caducidade dos direitos, os efeitos civis derivados da propositura da primeira causa e da citação do réu mantêm-se se a nova acção foi intentada no prazo de 30 dias ou o réu for citado para ela dentro do prazo de 30 dias, contados do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância (artigo 279.º/3 do CPC).

Ora, como resulta dos autos, a sentença transitou em julgado em 3 de Fevereiro de 2004, sendo certo que a oposição foi remetida por correio registado em 2 de Julho de 2014, portanto, manifestamente para além do referido prazo de 30 dias.

E, pois, incontornável o facto de se mostrar caducado o direito de deduzir oposição.

O facto do recorrente ter solicitado pedido de apoio judiciário em nada contende com o que atrás se disse.

Na verdade, como resulta, claramente, dos autos o recorrente pediu apoio judiciário, na modalidade de pagamento faseado da taxa de justiça e demais encargos com o processo, o que veio a obter deferimento.

Ora, tal pedido não tem a virtualidade de interromper ou dilatar o prazo de 30 dias que o recorrente tinha para deduzir a oposição, em tempo, atento o disposto no artigo 24.º/1/2/3 da LAJ, Lei 34/2004, de 29 de Julho.

Com efeito, nos termos do disposto no artigo 24.º/1 da LAJ, o procedimento de protecção jurídica, na modalidade de apoio judiciário é autónomo relativamente à causa a que respeite, não tendo qualquer repercussão no andamento desta.

Apenas, no caso de pedido de apoio judiciário, na modalidade de nomeação de patrono, apresentado na pendência de acção, o prazo que estiver em curso interrompe-se com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo, prazo esse que se inicia com a notificação ao patrono nomeado da sua designação ou a partir da notificação ao requerente do indeferimento do pedido, o que não é, manifestamente, o caso dos autos.

Portanto, se o recorrente já não pode exercer o seu direito de oposição, sibi imputet».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra decidiu correctamente ao rejeitar *in limine* a petição inicial de oposição à execução fiscal por caducidade do direito de acção, o que passa por indagar se o prazo de 30 dias previsto no art. 279.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), para apresentação de nova acção ao abrigo da possibilidade concedida pelo n.º 1 do mesmo artigo – ou seja, na sequência de sentença de absolvição da instância –, pode ou não considerar-se ter sido interrompido ou ter estado suspenso entre a data em que foi pedida a protecção jurídica na vertente de apoio judiciário e na modalidade de dispensa do pagamento da taxa de justiça e demais encargos com o processo e a data em que lhe foi concedido o apoio judiciário na modalidade de pagamento faseado da taxa de justiça e demais encargos.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

A decisão recorrida é uma rejeição liminar, ou seja, uma decisão que não entrou no mérito da causa, motivo por que também não entrou na apreciação e discussão da matéria de facto, designadamente com a produção de prova sobre os fundamentos que poderiam relevar para a decisão de fundo, o que a dispensa da fixação da matéria de facto provada. Em todo o caso, porque a decisão recorrida integra a referência a diversa factualidade e circunstâncias processuais, afigura-se-nos pertinente deixá-la aqui reproduzida:

«A....., NIF, residente na rua,, Tocha, veio deduzir oposição fiscal à execução n.º 07102002/01017411 e apensos, revertida contra si.

Deduziu a presente oposição à execução em 5/6/14.

No âmbito da execução foi citado por reversão em 18/4/2011.

O oponente em 17/5/2011 deduziu uma oposição 404/11, única contra várias execuções, entre elas a acima referida, na sequência da qual foi proferida sentença em 17/1/2014 que julgou procedente a excepção da cumulação ilegal de oposições, com absolvição da Fazenda Pública da instância, sem prejuízo de o oponente apresentar nova oposição relativamente a cada execução fiscal.

A sentença da oposição 404/2011 transitou em 3/2/2014.

Dispõe o art. 279.º do CPC que: “A absolvição da instância não obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto.

(...) se a nova acção for intentada no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da sentença da absolvição da instância”.

Verifica-se, pois, que a nova oposição foi proposta muito para lá do prazo de 30 dias, o que implica a caducidade do direito de accionar nesta matéria a Fazenda.

Nestes termos, pelos fundamentos expostos, ao abrigo do art. 279.º, n.ºs, 1 e 2 do CPC, ex vi do art. 2.º alínea e) do CPPT, rejeita-se liminarmente a oposição por manifesta extemporaneidade.

Custas a cargo do oponente, com taxa de justiça mínima.

Registe e notifique».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Como resulta do que ficou já dito, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, com fundamento em caducidade do direito de acção, rejeitou liminarmente a nova petição inicial de oposição a uma execução fiscal, apresentada na sequência da sentença que, por ter sido deduzida uma única oposição contra cinco execuções fiscais que não se encontravam apensadas entre si, absolveu a Fazenda Pública da instância com fundamento na excepção dilatória inominada ⁽¹⁾ de cumulação ilegal de oposições.

Como bem ficou dito no despacho recorrido – e o Recorrente não discute –, o prazo para a apresentação da nova petição é de 30 dias, a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância, nos termos do disposto no art. 279.º, n.ºs 1 e 2, do CPC ⁽²⁾.

Note-se desde já que a versão do CPC aplicável à data dos factos é a que foi aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto, para a qual deverão considerar-se efectuadas todas as referências ao CPC. Note-se também que não vem questionada a aplicação do CPC, que é pacificamente aceite como legislação subsidiária em sede de oposição à execução fiscal – cfr. art. 2.º, alínea e), do CPPT ⁽³⁾ – designadamente no que respeita à possibilidade de apresentação de nova acção na sequência da absolvição da instância proferida na primeira acção por outro motivo que não a caducidade.

A questão que se coloca é apenas a de saber se, como alega o Recorrente, o referido prazo de 30 dias para apresentar a nova acção foi ou não interrompido ou suspenso pelo período compreendido entre o pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de taxa de justiça e demais encargos com o processo, que o Recorrente alega ter formulado dentro daquele prazo, e a decisão do mesmo.

2.2.2 EFEITO DO PEDIDO DE PROTECÇÃO JURÍDICA SOBRE O PRAZO PARA APRESENTAR NOVA PETIÇÃO NA SEQUÊNCIA DE INDEFERIMENTO LIMINAR

O Oponente sustenta que o prazo para apresentação de nova acção na sequência da sentença que absolveu a Fazenda Pública da instância na primeira oposição por ela deduzida só deve contar-se após o deferimento do pedido de apoio judiciário por ele formulado.

Salvo o devido respeito, não tem razão.

Como resulta inequivocamente do disposto no art. 24.º ⁽⁴⁾ da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho – lei que regula o regime de acesso ao direito e aos tribunais –, e que tem por epígrafe “Autonomia do procedimento”, a regra é a da autonomia do procedimento de protecção jurídica na modalidade de apoio judiciário relativamente à causa a que respeite, não tendo qualquer repercussão sobre o andamento desta (n.º 1 do referido artigo).

Essa regra conhece exceções, é certo, mas apenas no que se refere ao pedido de apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono, relativamente à qual a lei prevê que, se apresentado na pendência de acção judicial, o prazo que estiver em curso se interrompe com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo, iniciando-se, conforme os casos, a partir da notificação ao patrono nomeado da sua designação ou a partir da notificação ao requerente da decisão de indeferimento do pedido de nomeação de patrono (n.º 5 do referido art. 24.º).

No que se refere ao pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de taxa de justiça e demais encargos – que é a hipótese a considerar no caso *sub judice* – a lei não prevê a interrupção nem a suspensão do prazo. Nem faria sentido que o previsse, pois nada obstaría ou sequer dificultaria a prática do acto em causa, no caso a apresentação da nova petição inicial, dentro do prazo legalmente fixado; bastaria para tal que o Oponente, ao abrigo do disposto no n.º 2 do referido art. 24.º da Lei n.º 34/2004, juntasse àquela peça processual o documento comprovativo da apresentação do pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de taxa de justiça e demais encargos.

Não procede, pois, o argumento (aliás, salvo o devido respeito, esgrimido de modo genérico e não substanciado) de que da decisão recorrida «*impede o Recorrente de ter acesso aos tribunais e de exercer o direito de contraditório, fazendo valer as suas teses em sede própria, sendo-lhe cortado o direito de defesa, contraditório e igualdade das partes, plasmado nos artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º do CPC*». É que, como deixámos dito, o Oponente sempre poderia apresentar a petição inicial independentemente do pagamento da taxa de justiça, desde que com ela juntasse o comprovativo do pedido de apoio judiciário, ainda não concedido. Se não o fez, *sibi imputet*, como bem referiu o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo.

Assim, inexistindo motivo para interromper ou suspender o prazo fixado no n.º 2 do art. 279.º do CPC e sendo indiscutível que a segunda petição inicial foi apresentada bem para além do termo desse prazo, não merece censura a decisão recorrida, que rejeitou liminarmente a petição inicial com fundamento na caducidade do direito de acção.

Ao jeito de nota final, diremos ainda que nunca poderia conhecer-se nesta sede da questão da prescrição das dívidas exequendas – prescrição a que o Recorrente alude nas alegações de recurso, mas que não levou às respectivas conclusões – pois, como a jurisprudência tem vindo a dizer repetida e uniformemente (¹), a intempestividade do meio processual utilizado gera o indeferimento liminar da respectiva petição inicial, impossibilitando o conhecimento quanto ao mérito da causa de pedir. Ou seja, a apreciação da questão da caducidade do direito de acção deve preceder a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária e a eventual intempestividade do meio processual em causa impede o início da respectiva lide e a discussão, nesta sede, de qualquer questão jurídica, ainda que de conhecimento oficioso, sendo que o facto de a prescrição poder ser conhecida oficiosamente e a todo o tempo – quer pelo juiz quer pelo órgão da execução fiscal (cfr. art. 175.º do CPPT) – não significa que a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento em prescrição não esteja sujeita a prazo.

Por tudo o que ficou dito, o recurso não pode ser provido.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A absolvição da instância por verificação da excepção dilatória inominada decorrente da ilegal cumulação de oposições a execuções fiscais que não se encontram apensadas permite a apresentação de nova acção, ao abrigo da faculdade concedida pelo art. 279.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT.

II - O prazo para a apresentação da nova acção não se suspende nem se interrompe em virtude do pedido de protecção jurídica na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo (cfr. art. 24.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho).

III - Daí não resulta violação alguma do direito de defesa ou dos princípios do contraditório ou da igualdade entre as partes, uma vez que o oponente sempre pode apresentar a petição inicial independentemente do pagamento da taxa de justiça, desde que junte o comprovativo do pedido de apoio judiciário, ainda não concedido (cfr. art. 24.º, n.º 2, da Lei n.º 34/2004).

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente, sem prejuízo do apoio judiciário.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) A excepção dilatória, segundo Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, p. 129, consiste na «*arguição de quaisquer irregularidades ou vícios de natureza processual que faz obstáculo - se não for sanada, quando a lei o consinta - à apreciação do mérito da causa (bem ou mal fundado na pretensão do autor; procedência ou improcedência da acção) no processo de que se trata ou pelo tribunal onde ela foi proposta*».

(²) «1. A absolvição da instância não obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto.

2. Sem prejuízo do disposto na lei civil relativamente à prescrição e à caducidade dos direitos, os efeitos civis derivados da proposição da primeira causa e da citação do réu mantêm-se, quando seja possível, se a nova acção for intentada ou o réu for citado para ela dentro de 30 dias, a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância».

(³) Sobre este ponto, desenvolvidamente, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotações 2 e 6 ao artigo 2.º, pp. 67 e 69.

(⁴) «1. O procedimento de protecção jurídica na modalidade de apoio judiciário é autónomo relativamente à causa a que respeite, não tendo qualquer repercussão sobre o andamento desta, com excepção do previsto nos números seguintes.

2. Nos casos previstos no n.º 4 do artigo 467.º do Código de Processo Civil e, bem assim, naqueles em que, independentemente das circunstâncias aí referidas, esteja pendente impugnação da decisão relativa à concessão de apoio judiciário, o autor que pretenda beneficiar deste para dispensa ou pagamento faseado da taxa de justiça deve juntar à petição inicial documento comprovativo da apresentação do respectivo pedido.

3. Nos casos previstos no número anterior, o autor deve efectuar o pagamento da taxa de justiça ou da primeira prestação, quando lhe seja concedido apoio judiciário na modalidade de pagamento faseado de taxa de justiça, no prazo de 10 dias a contar da data da notificação da decisão que indefira, em definitivo, o seu pedido, sob a cominação prevista no n.º 5 do artigo 467.º do Código de Processo Civil.

4. Quando o pedido de apoio judiciário é apresentado na pendência de acção judicial e o requerente pretende a nomeação de patrono, o prazo que estiver em curso interrompe-se com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo.

5. O prazo interrompido por aplicação do disposto no número anterior inicia-se, conforme os casos:

a) A partir da notificação ao patrono nomeado da sua designação;

b) A partir da notificação ao requerente da decisão de indeferimento do pedido de nomeação de patrono».

(⁵) Entre muitos outros, vide os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 20 de Fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 742/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32210.pdf>), págs. 877 a 883, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a55d006132893a8880257b2b003b5e71?OpenDocument>;

- de 6 de Março de 2013, proferido no processo n.º 1494/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32210.pdf>), págs. 1156 a 1158, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/642a82075dfa500980257b41004fe26b?OpenDocument>;

- de 10 de Setembro de 2014, proferido no processo n.º 1681/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0a97ac33f91e221d80257d6b004d9403?OpenDocument>.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se as questões suscitadas se reconduzem à apreciação de situação pontual, casuística, e específica, delimitada pelo contorno factual do caso concreto, e, por isso, não envolvem operações de especial complexidade lógica ou jurídica, nem apresentam potencialidade de expansão da respectiva controvérsia.

Processo n.º 7/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A... e outro.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 0/10/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 04817/11.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

A. Quanto à questão jurídica, na qual se pretende clarificar a aplicação do direito, é a de saber quais os requisitos e/ou critérios quanto à classificação do lugar do procedimento de inspecção tributária, como sendo interno/externo e se a mera notificação para esclarecimento ou fornecimento de elementos a terceiros configura uma inspecção externa.

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

C. Isto tendo em conta a necessidade da classificação dos requisitos e/ou critérios quanto à classificação do lugar do procedimento de inspecção tributária, bem como os procedimentos a adoptar, bem como a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos futuros, por se tratar da definição do *modus operandi* da inspecção tributária, que têm uma forte probabilidade de poderem vir a acontecer, sendo certo, por outro lado, que a resposta a dar a essa questão importa a um leque alargado de interessados.

D. Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria de natureza jurídica complexa, sendo que a clarificação desta questão pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos futuros, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

E. Quanto ao mérito do presente recurso, o acórdão recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação do artigo 13º do RCPIT, pelo que, não deve manter-se.

F. O critério de distinção entre procedimentos de inspecção internos e externos assenta, assim, na existência ou não de actos praticados fora dos serviços da Administração Tributária para obtenção dos elementos relevantes: se os actos se praticaram exclusivamente nesses serviços, está-se perante um procedimento interno; se algum ou alguns actos necessários para apurar os factos tributários foram praticados fora desses serviços, total ou parcialmente, está-se perante um procedimento externo.

G. Respeitando os princípios de colaboração e da proporcionalidade, a AT notificou entidades públicas (Câmara Municipal de Santarém) e privadas (Notário e o comprador do imóvel) para colaborarem com a inspecção tributária, sem que esta desvirtualizasse o conceito de procedimento inspectivo interno.

H. Assim, aplicando a lei ao caso em concreto, concluímos que as diligências desenvolvidas foram internas, porquanto se limitaram à análise formal e de coerência dos documentos. E, ainda, foram internas, porquanto também se realizaram nas dependências da AT.

I. Pelo supra exposto, se entende que, salvo o devido respeito, no caso *sub judice*, não deve prevalecer a decisão do Acórdão recorrido, dado que fez uma errada interpretação e aplicação do artigo 13º do RCPIT, sem ter em conta que a actuação da AT se desenvolveu, exclusivamente, no interior das instalações da mesma.

Termina pedindo que o recurso de revista seja admitido e, apreciado o respectivo mérito, seja dado provimento ao mesmo, revogando-se o duto acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«Recurso de revista interposto pela Fazenda Pública em processo de impugnação apresentada por A..... e outro:

A questão a apreciar é, para já, relativa à admissibilidade do recurso de revista excepcional para a qual é competente a formação prevista no art. 150º n.º 5 do C.P.T.A., adaptando à secção do Contencioso Tributário.

Ainda assim, vai sobre tal emitir-se parecer:

A admissibilidade de tal recurso, em processo tributário, depende da existência de “*questão que, pela sua relevância jurídica, se revista de importância fundamental*” e “*ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*”, conforme previsto no art. 150º n.º 1 do C.P.T.A., disposição que tem sido entendida como aplicável também em processo tributário ((1) Tal o que vindo sendo entendido em vários acórdãos da secção do contencioso tributário do S.T.A., proferidos após os de 4-10-2006 e 29-11-06, nos processos 729/06 e 584/06, todos acessíveis em www.dgsi.pt e se pode inferir da referência de ser uma válvula de escape do sistema, conforme consta da exposição de motivos do E.T.A.F.).

Tais requisitos, de ordem formal, são de entender quanto à questão ter *importância fundamental* ou ser *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*, como querendo significar ser a mesma emergente de legislação nova passível de sérias divergências (*efeito preventivo*), ou de ter sido foi resolvida ao arripio do entendimento uniforme da jurisprudência ou mesmo da doutrina (*efeito reparador*) ((2) Neste sentido, Abrantes Geraldês, Recursos em Processo Civil, Novo Regime, Anotação ao art. 672º do C.P.C., Almedina, 2014, cujos requisitos são em tudo idênticos aos previstos no C.P.T.A.).

E quanto à questão ter *relevo social*, ter de envolver interesses importantes da comunidade ou ligadas aos direitos dos consumidores, os quais são, aliás, assinalados na lei, como a saúde, o ambiente, a ecologia, a qualidade de vida e o património cultural e histórico, segundo o previsto no art. 9º n.º 2 do C.P.T.A..

Ora, no acórdão recorrido resulta ter-se anulado a liquidação efetuada com base em vícios geradores de anulabilidade no que respeita à falta de cumprimento de exigências legais que o R.C.P.I.T. impõe nos termos do previsto nos artigos 49º n.º 1 e 50º, 1 a), concretamente no que toca à falta de notificação prévia e à inspeção se prolongar para além do prazo geral sem prorrogação.

É certo que o S.T.A., bem como o Tribunal Constitucional já se pronunciaram ao contrário do decidido sobre a questão do excesso de prazo, respetivamente, o primeiro nos acórdãos proferidos em 29/11/2006 e em 07/05/2008, nos processos n.º 695/06 e n.º 102/08, do primeiro, e o segundo pelo acórdãos n.º 457/08 e 514/08, de 25/9/2008 e 22/10/2008, em termos contrários ao decidido.

E quanto no recurso interposto quanto à questão da falta de notificação prévia ter-se decidido ao contrário de outro acórdão do T.C.A. Sul, bem como a posição da certa doutrina que se pronuncia quanto a ser de distinguir entre o procedimento interno e externo de inspeção, e ser de aplicar a notificação prévia apenas à segunda forma, em que o caso dos autos não se incluirá.

Assim, parece resultarem elementos para ser de admitir o recurso interposto, sendo que quanto à questão da falta de notificação prévia poderia justificar-se ainda que o mesmo fosse convolado em recurso por oposição de acórdãos, mesmo a não ser o interposto de admitir.

Tal o que é de apreciar pela formação prevista no n.º 5 do art. 150º do C.P.T.A., adaptando o previsto à Secção do Contencioso Tributário, e relegando-se para momento posterior eventual nova pronúncia quanto ao mérito.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

A) A impugnante, B....., com o NIF, casada no regime da comunhão de bens adquiridos com o Impugnante, A....., com o NIF, em 20/04/2004 era titular de dois lotes de terreno para construção – os lotes 07 e 15 – sitos no, freguesia, Santarém, inscritos na matriz predial urbana sob os artigos 4156 e 4164, respetivamente, descritos na C.^a do Registo Predial de Santarém, sendo o lote 07 sob o n.º 1936, da referida freguesia;

B) A impugnante adquiriu o imóvel urbano/lote 15 com o artigo matricial n.º 4164 da freguesia, concelho de Santarém, acabado de referir em “A”, em 10/11/2000, cfr. docs. fls. 97 a 104 e 106/ss, e escritura junta, e no PA anexo, cujo alvará de licença de construção a CMS emitiu em seu nome, em 22/04/2002, cfr. fls. 73/ss do PA anexo, cujos teores dou por reproduzidos;

C) A impugnante adquiriu o imóvel urbano/lote 07 com o artigo matricial n.º 4156 da freguesia, concelho de Santarém, acabado de referir em “A”, em 06/09/2002, cfr. docs. fls. 97 a 105 e 106/ss, e escritura junta, e no PA anexo, cujo alvará de licença de construção a CMS emitiu em seu nome, em 24/02/2003, cfr. fls. 78 e 77 do PA anexo, cujos teores dou por reproduzidos;

D) O lote 7 (artº 4156) veio a ser inscrito na matriz predial urbana sob o nº5335; e o lote 15 (artº4164) veio a ser inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 5817, cfr. docs. citados;

E) No referido terreno/lote 7, inscrito sob o artigo 4156 da referida freguesia e concelho, os impugnantes construíram uma moradia (o imóvel em causa nestes autos);

F) No referido terreno/lote 15, inscrito sob o artigo 4164 da referida freguesia e concelho, os impugnantes construíram uma moradia, que foi concluída em 2007, e que foi inscrita na respectiva matriz sob o artigo 5817 como casa de habitação própria dos impugnantes, tendo apresentado a declaração Modelo I do IMI, a 25-06-2007, cfr. anexo I do relatório inspectivo, a fls. 34/ss do PA anexo e fls. 106, e p.i., cujos teores dou por reproduzidos;

G) Antes da conclusão da construção da moradia no terreno/lote 7, inscrito sob o artigo 4156 da referida freguesia, referida supra em “E”, em Dezembro de 2003, o C..... sinalizou a compra da moradia, com a entrega dos cheques n.ºs 5674110135 e 5674110329, do, à impugnante B....., datados de 10/09/2003 e 23/10/2003, de 20.000€ e 10.000€, respetivamente, cfr. fls. 52 e 53 do PA anexo, cujos teores dou por reproduzidos, e o mesmo C..... solicitou alterações da construção e dos tipos de acabamento, o que foi feito;

H) O C..... escolheu a moradia, vinda de referir em “E” e “G”, por intermédio de D....., do ramo dos Seguros, que era vizinho do construtor e sogro do impugnante A....., (pai da impugnante B.....); o qual D..... o apresentou ao referido sogro e pai, tratado por “Sr. E.....”, que por sua vez lhe indicou o genro, ora impugnante A....., que trabalhava para o sogro, dizendo-lhe que este estava a construir uma moradia; impugnante este que mostrou ao C..... a moradia em presença e também os apartamentos sitos em, Santarém;

I) O C..... inicialmente esteve interessado em ver o tipo de construção; e a ideia da compra da moradia (“vivenda”) em presença surgiu na sequência de o impugnante lhe ter mostrado um “duplex”,

mas precisar de uma casa com quintal, porque tinha animais; altura em que o impugnante lhe disse que estava a construir uma “vivenda” (a moradia em presença), ainda em placas e acabamentos;

J) Por escritura pública de compra e venda celebrada em 21/04/2004, no 2º Cartório Notarial de Santarém, a fls. 57/ss do PA anexo, cujo teor dou por reproduzido, os impugnantes B..... e marido A..... venderam a C..... e mulher, F....., a moradia construída no referido terreno/lote 7, inscrito sob o artigo 4156, referida supra em “E”, destinada a habitação, e inscrita na matriz da mesma freguesia sob o art5335, mencionando o valor de 163.200,00 €, como preço, sob empréstimo da

K) Por escritura pública de empréstimo com hipoteca, celebrada nesse dia 21/04/2004, no mesmo 2º Cartório Notarial de Santarém, a fls. 64/ss, do PA anexo, cujo teor dou por reproduzido, o C..... e mulher, F....., obtiveram outro empréstimo da, no valor de 45.000€, dando como garantia hipotecária a moradia construída no referido terreno/lote 7, inscrito sob o artigo 4156, referida supra em “E” e “J”;

L) A F..... esposa do C....., com data desse mesmo dia 21/04/2004, passou à ordem da impugnante, B....., os cheques n.º 1574574969, da, no valor dos 163.200,00€, do empréstimo referido supra em “J”, cfr. fls. 54 e 55, e n.º0674574970, da, no valor de 42.098,57€, do empréstimo referido supra em “K”, cfr. fls. 54 e 55, cujos teores dou por reproduzidos, para pagamento da moradia comprada aos impugnantes, supra referida, nomeadamente em “J”;

M) Os cheques, supra referidos, como sinal, em “G”, e, acabados de referir em “L”, totalizam o valor de 235.298,57€ (20.000+ 10.000+ 163.200+ 42.098,57); tendo a moradia em presença, supra referida, designadamente em “J” sido comprada aos impugnantes, pelo preço real de € 229.929,01€, cfr. fls. 26 e 27, e 89/ss do PA anexo;

N) Os impugnantes, quanto à venda da moradia em presença, supra referida, nomeadamente em “J”, declararam à AT, no Anexo G da Declaração de Rendimentos, Modelo 3, do IRS do ano de 2004, uma importância correspondente à diferença entre o valor de realização de 163.200,00€ e o valor de aquisição de 163.486,28€, cfr. fls. 26 e 80 a 83 do Pa anexo, cujos teores dou por reproduzidos;

O) A AT, no seguimento do cruzamento de dados e após preparação, levou a cabo o procedimento inspectivo, para apuramento do rendimento advindo da venda do supra referido imóvel (moradia), a coberto da ordem de serviço n.º OI200702413 de 17/12/2007, nela sendo credenciados os inspectores tributários G..... e H....., cfr. fls. 95 dos autos e 19, do PA anexo, cujos teores dou por reproduzidos, e de cujo relatório final da inspecção, homologado em 18/02/2008, cfr. de fls. 23 a 31/ss, do PA anexo, cujo teor igualmente dou por reproduzido, se destaca o seguinte: «Ordem de Serviço n.º OI200702413 (...) II – OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENÇÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA 1. Ordem de Serviço. A presente Acção de Inspecção teve origem na Ordem de Serviço Interna n.º OI200702413, tendo o procedimento interno de inspecção sido iniciado em 17/12/2007 e concluídos os actos de inspecção em 22/01/2008. (...) A acção inspectiva teve por base o PNAIT 31418 – Diverso (determinado por despacho do DF) e é de âmbito parcial, abrangendo o IRS do ano de 2004. 2. Outras Informações. Pela consulta à base de dados da DGCI (Cadastro e Visão do Contribuinte), verificou-se que no ano de 2004 ambos os Sujeitos Passivos (marido e mulher) declararam ter auferido rendimentos de trabalho dependente (Categoria A) e de Mais Valias (Categoria G). O respectivo agregado familiar é composto pelos dois cônjuges e por um dependente não deficiente. (...) III (...) 1 - Factos Apurados com Base em Informação Disponível na Direcção de Finanças de Santarém. Tendo por base a informação disponível nesta Direcção de Finanças, designadamente, a informação sobre o Património (Anexo: 1 - fls. 1 a fls. 11), constante do Cadastro Patrimonial da DGCI, o resumo dos actos notariais participados pelos Notários à DGCI (Anexo: 2 - fls. 1 e 2), nos termos do artigo 123º do CIRS, a documentação e esclarecimentos prestados pelo adquirente do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 5335 da freguesia, concelho de Santarém (Anexo: 3 - fls. 1 a fls. 21) e a documentação fornecida pela Câmara Municipal de Santarém (Anexo: 4 - fls. 1 a fls. 7), verificou-se o seguinte: (...) Resultante da venda do referido imóvel foi declarado no Anexo G da declaração de rendimentos, modelo 3 do IRS, do ano de 2004, uma menos-valia correspondente à diferença entre o valor de realização de €163.200,00 e o valor de aquisição de €163.486,28 (Anexo 5 - fls. 1 a fls. 3). Na sequência da prestação de esclarecimentos e informações pelos adquirentes atrás identificados, foi informado que o valor efectivo da transmissão foi de 229.929,01€ (Anexo: 3 - fls. 3 a 6 e fls. 19 a 21), o que implica uma diferença no valor de realização de €66.729,01 que não foi declarado, com a consequente não tributação do respectivo ganho, uma vez que, caso tivesse sido declarado o efectivo valor da transmissão, seria apurada uma mais-valia (€ 229.929,01- € 163.486,28 = € 66.442,73). Com a exposição a prestar os esclarecimentos, remeteram os adquirentes cópia dos seguintes documentos: (...).»;

P) Os impugnantes foram notificados do projecto de correcções constantes do relatório de inspecção, de fls. 24 a 32, cujo teor dou por reproduzido, em 24/01/2008, pelo officio n.º 615, de 23/01/2008, cfr. fls. 23 e 16º da p.i., cujos teores igualmente dou por reproduzidos, para exercerem o direito de audição;

Q) A AT emitiu e remeteu aos impugnantes a nota de cobrança e demonstração da liquidação de fls. 37 e 38, cujos teores dou por reproduzidos;

R) A AT remeteu aos impugnantes o relatório final da inspecção referida supra e «Correcções Resultantes de Análise Interna», através do ofício n.º 15267 Di, de 21/02/2008, por carta registada, a qual foi devolvida ao remetente, por não atender e não ser reclamada, cfr. doc. dos CTT de fls. 22 do PA anexo, cujos teores dou por reproduzidos e destacando deste o seguinte: «Não atendeu Hora: 12:30. Dta 08-02-22: Giro (...) Avisado na estação dos correios de STR» «Remetente/Retour 2008-03-05 (...) Objecto não reclamado/ (...)»; e, relatório final esse, já supra referenciado, que continha, como contém, manuscrito, despacho de homologação, concordância e confirmação de 18/02/2008, e menção de delegação de competências, cfr. fls. 23 do PA anexo;

S) Dou por reproduzidos os teores dos seguintes documentos: carta do comprador da moradia em presença, supra referido C....., com esclarecimentos, a fls. 50 e 51 do PA anexo; do ofício 562062 de 04/12/2007, a fls. 72 do PA, da Câmara Municipal de Santarém e Alvarás de Licenciamento de Construção dos supra referidos lotes 07 e 15 e suas prorrogações de tempo, com ele juntos, fls. 73 a 78 do PA anexo, bem como o despacho com informação de fls. 89 a 93, que manteve os actos tributários, e licenças de utilização das moradias de 15/12/2003 e de 21/06/2007, fls. 71 ao PA, informação Notarial de fls. 97 e 98 do PA, e todos os demais documentos do PA anexo, que constituem os Anexos do relatório de inspecção já referido;

T) À data da construção das moradias e da venda da moradia em presença, a sociedade «I....., LDA.», com o NIPC, com o objecto de construção de imóveis para venda, tinha como sócios-gerentes E..... com O NIF e J....., com o NIF, e, como sócia, a impugnante, B.....; de cuja sociedade o impugnante A..... era trabalhador dependente, cfr. docs. de fls. 96 a 104 e 107/ss, 117, 118/ss dos autos, cujos teores dou por reproduzidos;

U) A AT enviou aos impugnantes o ofício n.º 1.839, de 28/02/2007, a fls. 19, através de carta registada «RM 0415 0869 3 PT», cfr. fls. 21, cujos teores dou por reproduzidos, solicitando cópias de elementos e prestação de esclarecimentos, como «Colaboração com os Serviços de Fiscalização», tendo os impugnantes, em 16/03/2007, a resposta de fls. 22, cujo teor dou por reproduzida e da qual se destaca o seguinte «(...) Início de compra de Material Julho de 2002. Conclusão da Obra 15.12.2003. Obra feita por administração Directa. Solicito que qualquer contacto seja efectuado por escrito. (...)».

V) A presente impugnação deu entrada em juízo em 04/06/2008, cfr. carimbo de fls. 1.

3.1. Aceitando-se que o recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa agora apreciar se, no caso dos autos, o recurso é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos nesse normativo, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«I - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.2. Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*.⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito)⁽²⁾, também a jurisprudência deste STA vem sublinhando

que «...constitui questão jurídica de importância fundamental aquela – que tanto pode incidir sobre direito substantivo como adjectivo – que apresente especial complexidade, seja porque a sua solução envolva a aplicação e concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, seja porque o seu tratamento tenha suscitado dúvidas sérias, ao nível da jurisprudência, ou da doutrina.

E, tem-se considerado de relevância social fundamental questão que apresente contornos indiciadores de que a solução pode corresponder a um paradigma ou contribuir para a elaboração de um padrão de apreciação de casos similares, ou que tenha particular repercussão na comunidade.

A admissão para uma melhor aplicação do direito justifica-se quando questões relevantes sejam tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, com recurso a interpretações insólitas, ou por aplicação de critérios que aparentem erro ostensivo, de tal modo que seja manifesto que a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa é reclamada para dissipar dúvidas acerca da determinação, interpretação ou aplicação do quadro legal que regula certa situação.» (ac. do STA - Secção do Contencioso Administrativo - de 9/10/2014, proc. n.º 01013/14).

Ou seja,

- (i) só se verifica a dita relevância jurídica (ou social) quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC (³) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

4. No caso, afigura-se-nos que não estão verificados os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional.

Vejamos.

4.1. O acórdão recorrido (do TCAS – fls. 227-247), dando provimento ao recurso interposto da decisão proferida em 1ª instância, julgou procedente a impugnação judicial e anulou a liquidação de IRS impugnada.

Para tanto, considerou-se no acórdão recorrido que, atendendo a que o procedimento de inspecção pode classificar-se, quanto ao lugar da realização, em interno (quando os actos de inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da AT através da análise formal e de coerência dos documentos) e externo (quando os actos de inspecção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso), no caso concreto dos autos, «o que temos é uma acção designada de interna que, segundo o relatório inspectivo, decorreu entre 17/12/07 e 22/01/08» mas que, afinal, não pode ter-se como acção interna.

Isto porque, «Se bem atentarmos no relatório de inspecção, há uma evidência que ressalta: a correcção efectuada (e a liquidação de imposto que lhe seguiu) não resultou, nem podia resultar, de

uma mera análise formal e de coerência de documentos; pelo contrário. Com efeito, não foi com base na análise formal e de coerência de documentos na disponibilidade da AT (concretamente, informação disponível na Direcção de Finanças de Santarém) que esta veio a pôr em causa o que havia sido declarado pelos sujeitos passivos, na sua declaração de rendimentos (alienação de um imóvel, declarada no âmbito da categoria G, evidenciando a perda obtida como uma menos-valia); não foi numa análise de verificação formal de conformidade entre documentos na disponibilidade da AT que esta desqualificou determinado valor como rendimentos de mais-valias (categoria G) para o requalificar como rendimentos empresariais e profissionais (categoria B).

O que sucedeu, no caso, foi que, por razões que não se mostram esclarecidas no relatório de inspecção, a AT dirigiu-se ao adquirente do imóvel, em Março de 2007, e solicitou-lhe diversos esclarecimentos e documentos relativos à transmissão do mencionado lote 7. E, porventura porque tais elementos eram ainda insuficientes para fundamentar a correcção que se propunha fazer, em Novembro de 2007, dirigiu-se à Câmara Municipal de Santarém com vista a obter os alvarás de licença de construção e utilização relativos a dois lotes pertencentes à aqui Recorrente. Portanto, toda esta actividade da iniciativa da Administração, junto de terceiros, destinada à obtenção de elementos que não estavam obviamente na disponibilidade da AT, foi realizada com um claro cariz investigatório. Toda esta actividade de investigação ocorreu em momento anterior ao do início do período que corresponde àquele durante o qual, segundo o relatório de inspecção, decorreu a acção inspectiva interna (isto é, 17/12/07 e 22/01/08).

Ora, sem qualquer margem para dúvidas, foram os elementos assim obtidos, por iniciativa da AT, junto de terceiros – Câmara Municipal e adquirente da fracção – que permitiram a AT fundamentar, em exclusivo, a correcção efectuada e que deu origem à liquidação impugnada.

Senão vejamos.

Desde logo, pela informação e documentos disponibilizados pelo adquirente do imóvel, pôde a AT concluir que o preço de venda não correspondia, afinal, ao declarado; da análise e do confronto dos elementos disponibilizados, quer pelo adquirente, quer pela Câmara Municipal, pôde a AT concluir que existiu uma intenção de valorização do prédio ou uma atitude mercantil, retirando ao ganho obtido a natureza de um ganho fortuito ou ocasional e dando-lhe uma natureza comercial, o que determinou a sua desqualificação como rendimentos da categoria G e a consequente qualificação como rendimentos empresariais, categoria B.

Para tanto, ao longo do relatório a AT evidencia o espaço temporal curto em que foram solicitados alvarás de licença de construção, o facto de o adquirente ter sinalizado a compra, ter pedido alterações ao nível da construção e dos acabamentos, daí retirando a sua participação directa no acabamento da obra, segundo o seu interesse. Da mesma forma que surge evidenciada a circunstância de os impugnantes construírem ao mesmo tempo uma outra moradia, que veio a ser a sua habitação própria e permanente.

Ou seja, a constatação (extrapolação) da intenção de valorização do prédio ou uma atitude mercantil e a requalificação do ganho obtido como detendo uma natureza comercial (que não fortuita ou ocasional) e a consequente desqualificação dos rendimentos como pertencentes à categoria G, para os qualificar como rendimentos empresariais e profissionais (categoria B), não é conclusão a que a AT chegasse através da análise formal e de coerência de documentos, concretamente de elementos declarados pelos sujeitos passivos, confrontados, através do cruzamento de informação disponível nas suas bases de dados, com os elementos fornecidos pelas declarações entregues por outros obrigados tributários com quem o sujeito passivo mantém ou manteve relações. Note-se, de resto, que a alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis é, em si, compatível com a declaração de rendimentos no âmbito da Categoria G.

É, pois, evidente que foi a actuação da AT junto de terceiros, e só esta, que possibilitou que a mesma procedesse à correcção efectuada, nos termos já expostos. Sem as apontadas diligências investigatórias, da iniciativa da AT, dirigidas a terceiros, a AT não chegaria às conclusões que chegou.

Na sentença recorrida, o Mmo. Juiz refere-se a uma acção de inspecção destinada à mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto de sujeitos passivos com quem o sujeito passivo mantenha relações económicas, fazendo ressaltar que a mesma não carece de ordem de serviço, bastando a entrega, por parte do funcionário, da nota de diligência que indica a tarefa executada e, bem assim, que não é exigível notificação prévia do procedimento.

E, na verdade, de acordo com o disposto nos artigos 46º, n.º 4, alínea a) e 50, n.º 1, alínea a) do RCPIT o procedimento de inspecção que tenha por objectivo a consulta, recolha e cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário não carece de ordem de serviço nem de notificação prévia, pois que a mesma visa apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos.

Porém, pela análise do relatório de inspecção, e tal como já deixámos evidenciado supra, é forçoso concluir que os procedimentos/as actuações da AT junto de terceiros, realizadas em Março e em Novembro de 2007, não visaram apenas a recolha de informação já que foi com base nessas informações (e documentos) que se desenvolveu – em exclusivo - toda a acção inspectiva. Mas mais: foram as apontadas actuações junto de terceiros, e os elementos assim obtidos, que permitiram que a AT procedesse, nos termos em que procedeu, à correcção que veio a originar a liquidação impugnada.

Em reforço do acabado de afirmar vai toda a descrição constante do relatório de inspecção que acima deixámos transcrita, no sentido de que foram os elementos obtidos juntos do adquirente e da Câmara Municipal de Santarém que permitiram motivar a desqualificação/requalificação dos rendimentos e a consequente correcção que veio a ser efectuada. Ou seja, as diligências investigatórias efectuadas entre Março e Novembro de 2007 não se limitaram a uma mera recolha de informação; foram muito para além disso; foram sim o início da própria inspecção tributária, da qual o impugnante não foi previamente notificado. (...)

No entanto, e no caso, não se pode dizer que os actos de inspecção se efectuaram exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos, posto que os elementos que decididamente motivaram a correcção foram obtidos junto de terceiros, por iniciativa da AT e, bem assim, porque como é evidente a correcção efectuada não resultou de uma análise de conformidade de documentos que a AT tivesse em seu poder (a informação/documentos em causa só ficou disponível para a AT porque esta a recolheu junto de terceiros).

Em bom rigor, só porque esta actividade investigatória não foi integrada na inspecção (no seu período temporal) se pôde denominar como procedimento de consulta, recolha e cruzamento, permitindo, nessa medida, a qualificação da inspecção posterior como «inspecção interna». (...)

Ora, concluindo-se, como se concluiu, que a actividade levada a cabo pela AT, concretamente em Março e em Novembro de 2007, não constitui uma mera acção de recolha de informação, antes se traduzindo no início de uma acção de inspecção externa, de óbvio cariz investigatório, parece claro que a AT não observou as exigências legais que o RCPIT lhe impõe, concretamente no que toca à notificação prévia (cfr. artigos 49º, n.º 1 e 50/1,a) do RCPIT), à ordem de serviço e também no que respeita ao período do procedimento, de seis meses, sem prejuízo da possibilidade de prorrogação, disso se notificando o sujeito passivo (cfr. artigo 36º, n.ºs 2, 3 e 4 do RCPIT).

Ora, estes factos – falta de notificação prévia da inspecção e inspecção prolongada para além do prazo geral sem prorrogação – não podem deixar de traduzir vícios determinantes da anulabilidade da liquidação que resultou de tal procedimento (cfr. artigo 135º do CPA).»

4.2. A recorrente, invocando que a questão jurídica relevante, em relação à qual pretende que seja clarificada a aplicação do direito, é a de saber quais os requisitos e/ou critérios quanto à classificação do lugar do procedimento de inspecção tributária, como sendo interno/externo e se a mera notificação para esclarecimento ou fornecimento de elementos a terceiros configura uma inspecção externa, entende que o recurso deve ser admitido, já que aquela questão assume relevância jurídica e social, aferida em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo da interposição do presente recurso a possibilidade de melhor aplicação do direito, por a questão ter capacidade de se repetir num número indeterminado de casos futuros.

Isto tendo em conta a necessidade de determinação dos requisitos e/ou critérios relativos à classificação do lugar do procedimento de inspecção tributária e aos procedimentos a adoptar, bem como a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e noutros casos futuros que, por se tratar da definição do *modus operandi* da inspecção tributária, têm uma forte probabilidade de poderem vir a acontecer, sendo certo, por outro lado, que a resposta a dar a essa questão importa a um leque alargado de interessados, impondo-se, portanto, a admissão do recurso, o qual servirá para uma melhor e uniforme aplicação do direito, a partir da pronúncia do STA.

Ora, desde logo há que referir que, em bom rigor, esta alegação genérica não substancia qualquer exposição concreta das razões atinentes à verificação dos requisitos de admissão da revista, sendo que, como assinala Jorge Lopes de Sousa, ⁽⁴⁾ no recurso excepcional de revista compete “ao recorrente expor ao STA as razões pelas quais, em seu entender, ocorrem os pressupostos da sua admissão”.

De todo o modo, afigura-se-nos que estará em causa uma situação meramente pontual e específica, formatada pela factualidade julgada provada e concretamente apreciada no recorrido acórdão do TCAS e nem sequer se prefigurando a exigível relevância jurídica ou social fundamental, pois que não estamos perante questão cuja complexidade seja de considerar superior ao comum (em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, em razão de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, com necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos ou, ainda, em razão de análise que suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina): o acórdão recorrido acolhe, aliás, a distinção entre procedimento interno e procedimento

externo de inspecção e, apelando ao disposto nos arts. 13º, 46º, n.º 4, alínea a) e 50º, n.º 1, alínea a), todos do RCPIT, conclui até que se o procedimento de inspecção tiver por objectivo a consulta, recolha e cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário não carece de ordem de serviço nem de notificação prévia, pois que, nesse caso, visará apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos.

Mas a não relevância jurídica para efeitos do disposto no art. 150º do CPTA resulta, igualmente, de o acórdão recorrido assentar a conclusão de que a acção designada de interna não pode considerar-se, afinal, como acção dessa natureza [mas, ao invés, há-de considerar-se como acção externa (procedimento externo)] na própria valoração da matéria de facto julgada provada, e não já em quaisquer outras razões de natureza jurídica. Aliás, explicitam-se e analisam-se aprofundadamente aquelas razões de facto que levaram a que se concluisse que a dita acção designada de interna e que segundo o relatório inspectivo decorreu entre 17/12/07 e 22/1/08, se traduziu, afinal, numa acção externa; sendo face a esta conclusão (de que a actividade levada a cabo pela AT, concretamente em Março e em Novembro de 2007, não constitui uma mera acção de recolha de informação, antes se traduzindo no início de uma acção de inspecção externa, de óbvio cariz investigatório) que o acórdão afirma que a AT «*não observou as exigências legais que o RCPIT lhe impõe, concretamente no que toca à notificação prévia (cfr. artigos 49º, n.º 1 e 50º/1,a) do RCPIT) à ordem de serviço e também no que respeita ao período do procedimento, de seis meses, sem prejuízo da possibilidade de prorrogação, disso se notificando o sujeito passivo (cfr. artigo 36º, n.ºs. 2, 3 e 4 do RCPIT)*» e que «*estes factos – falta de notificação prévia da inspecção e inspecção prolongada para além do prazo geral sem prorrogação – não podem deixar de traduzir vícios determinantes da anulabilidade da liquidação que resultou de tal procedimento (cfr. artigo 135º do CPA).*»

E também não se vê que a questão revista importância social fundamental: face ao respectivo enquadramento, não apresenta uma especial capacidade de repercussão social em que a utilidade da decisão ultrapasse os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução de prováveis futuros casos e com um interesse comunitário significativo na respectiva resolução.

E, finalmente, também não se vê que esteja verificada a capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática, pois que, em função dos próprios factos apurados, tal questão acaba por se reconduzir a uma situação pontual, por aqueles delimitada.

Sendo que, a nosso ver, nem sequer se verificam as eventuais divergências jurisprudenciais referenciadas pelo MP: é que, no caso presente, o recorrido invocara vícios do procedimento que, tendo sido julgados verificados, determinaram a ilegalidade da própria liquidação já que esta resultou da própria acção de inspecção questionada. Não se trata, portanto, de caso em que eventual vício, *a se*, imputado à acção de inspecção não tenha interferido com o próprio acto de liquidação.

Acresce, de todo o modo, que se existisse mero erro de julgamento por parte do acórdão do TCA, sempre o mesmo ficaria afastado do âmbito deste recurso de revista excepcional, que não visa, como se referiu, a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura hajam caído as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses.

Em suma, não estando verificados os requisitos do art. 150º do CPTA, o presente recurso não pode ser admitido.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o recurso de revista excepcional, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) *Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 2.ª ed., p. 323 e *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2005, p. 150 e ss..

(²) *Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, Alameda, 2007, pp. 248 a 296.

(³) *Correspondentes aos artigos 676.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 1 e 2, e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, do anterior CPC.*

(⁴) *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6ª edição, IV volume, anotação 37 a) ao artigo 279.º, pp. 390/391.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.**Assunto:**

Cobrança de taxa por instalação de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais.

Sumário:

- I — A B..... não têm competência para liquidar e cobrar taxas como contrapartida da instalação de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais.*
- II — A competência para o licenciamento dessa publicidade foi cometida às Câmaras municipais na área territorial da sua jurisdição pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, cabendo agora às B..... a emissão de parecer prévio a tal licenciamento.*
- III — O artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro não prevê em nenhuma das suas alíneas a cobrança de taxa como contrapartida da emissão do parecer prévio ao licenciamento emitido pelas B.....*
- IV — A liquidação e cobrança de uma taxa por essa emissão dada a falta de norma legal que o permita configura fundamento de oposição à sua execução ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.*

Processo n.º 9/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., identificado nos autos, interpôs no TAF de Coimbra, oposição à execução fiscal n.º 0728201201148478, para cobrança coerciva de quantia referente a taxa de publicidade, por afixação de painéis publicitários.

Esta oposição foi julgada improcedente, por sentença de fls. 188 e segs., soçobrando todos os argumentos da recorrente.

2. Não se conformando, a recorrente interpôs recurso para o TCA Norte, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

1) Não se concorda com a sentença recorrida, na medida em que para além de se verificar uma total omissão de pronúncia, designadamente, quanto à inexistência de base legal para o tributo em causa suscitada nos artigos 20º a 38º da Oposição, tão pouco se aceita a decisão quanto ao não conhecimento da inexistência de poderes/atribuições por parte da B....., SA e a decisão quanto a não inconstitucionalidade do tributo em causa.

Nulidade da Sentença

2) Nos termos do artigo 660º nº2 do anterior CPC e artigo 608º do novo CPC aprovado pela Lei 41/2013 (aplicável ex vi artigos 2º e 281º do CPPT) “o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras”.

3) Ora, a Oponente suscitou nos artigos 20º a 38º da Oposição, sob a epígrafe “A — INEXISTÊNCIA DE BASE LEGAL”, que inexistia qualquer norma que sustentasse a presente liquidação por parte da B..... S.A. — Direcção de Estradas de Coimbra da taxa de publicidade respeitante ao ano de 2010 ainda que o tributo em causa se tratasse de uma taxa e não de um imposto.

4) Porém, o tribunal a que não conheceu dessa matéria na sentença recorrida, razão pela qual a sentença recorrida é, nos termos da alínea d) do nº1 do artigo 615.º do CPC, NULA.

Do Erro de Julgamento

5) Nos termos do artigo 615º nº4 e do artigo 665º n.º 1 e 2 do novo CPC, não só o recurso pode ter como fundamento a nulidade da sentença como o Tribunal ad quem pode conhecer das questões que o tribunal a quo deixou de conhecer

6) Assim, apesar do tribunal a quo não ter conhecido do fundamento de oposição suscitado nos artigos 20º a 38º da Oposição apresenta-se de seguida o mesmo de forma a que, agora, seja conhecido.

7) Na liquidação da taxa de 2010 relativa à afixação de publicidade, nas instalações (propriedade privada) da Oponente a B..... SA apresenta como alegada base a alínea) do art. 15º do mesmo Decreto-Lei, alterado pelo Decreto-Lei 25/2004 de 24-01 (cfr. facto provado A e B).

8) Não constando nos documentos juntos aos autos, nem foi dado como provado pelo tribunal a quo, que a B.....-SA tenha emitido qualquer parecer.

9) Por outro lado, ao contrário do que está pressuposto pela B..... S.A., não existe qualquer norma legislativa ou regulamentar que sustente que o parecer que a Câmara Municipal de Coimbra tem que solicitar nos termos do artigo 2º n.º 2 da Lei 97/88 tenha que ser pago.

10) O parecer previsto no artigo 2º n.º 2 da Lei 97/88 não é um parecer vinculativo.

11) Nos termos do n.º 2 do artigo 98º do CPA os pareceres referidos na lei, salvo disposição expressa em sentido contrário, são não vinculativos.

12) O D.L. 13/71 alterado pelo D.L. 25/2004, não faz qualquer referência — em nenhuma das suas normas — à necessidade de pagar anualmente a taxa prevista no artigo 15º n.º 1 alínea j) (ou sequer a necessidade de anualmente renovar as hipotéticas licenças ou aprovações).

13) Pelo que inexistente a taxa que a B.....-SA pretendia liquidar como taxa de publicidade, calculada ao ano, em função da superfície e cujo montante se pretende nesta sede executar.

14) Na situação dos autos, procedeu-se, à tributação de um facto tributário inexistente, não existe norma legal que qualifique os factos da afixação de publicidade como facto tributário para efeito das liquidações em causa.

15) À B..... SA competiria, agora, emitir parecer a ser solicitado pela Câmara. Mas se ela não pode autorizar a fixação de publicidade fora da zona da estrada, por mais que permaneça em vigor o artigo 15º alínea i) deixou de haver a necessária previsão, seja do facto afixação, seja do facto autorização, como facto tributário, sujeito à taxa quantificada naquele artigo e alínea (cfr. sentença Proc. 187/08.4BECBR).

16) Não existe qualquer norma que, em concreto, sustente a presente liquidação por parte da B..... S.A. — Direcção de Estradas de Coimbra da taxa respeitante ao ano de 2010, no valor de € 5.451,84 ainda que este tributo se tratasse de uma taxa e não de um imposto.

17) Sendo que uma alegada “equiparação” ou “analogia não é legal, nem constitucionalmente admissível enquanto fundamento de liquidação de qualquer tributo — e nem podia ser sob pena da total subversão do Estado de Direito Democrático — acresce, sem conceder, que os próprios pressupostos em que a B....., S.A. assenta tal alegada essa “equiparação” não se verificam.

18) Estar-se-ia perante a tributação de um facto tributário inexistente, porque não previsto como tal em lei alguma, pelo que também se enquadra no fundamento de oposição da alínea a) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

19) Acresce que, a sentença recorrida abordou — no nosso modesto entender e salvo o devido respeito, que é muito — incorrectamente o fundamento de oposição à execução invocada nos artigos 39º a 47º da Oposição já que nestes não estava apenas em causa uma mera ausência de competência mas a própria inexistência de poderes/atribuições da pessoa colectiva B....., SA para liquidar a alegada “taxa” em causa.

20) No fundamento invocado verifica-se uma inexistência de autorização legal para cobrança por parte da B..... SA do tributo que veio a cobrar, o que sempre se subsumiria à previsão da alínea a) do artigo 204º.

21) Por outro lado, estar-se-ia perante uma matéria que cairia na clausula residual da alínea i) do art. 204º do CPPT já que, por estar em causa a inexistência de poderes/atribuições por parte da B..... SA, tal seria um fundamento “a provar apenas por documento” e não envolvia a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda por não contender com a própria liquidação mas com as atribuições/poderes da entidade administrativa e em abstracto com a possibilidade desta de proceder à cobrança da alegada taxa em causa,

22) acresce que, tão pouco representaria uma qualquer interferência em matéria de exclusiva competência da entidade B..... SA, já que a definição das atribuições/poderes desta não é algo que possa ser decidido por ela própria mas resulta da própria lei.

23) Pelo que a decisão recorrida ao entender que este fundamento não se subsumiria a fundamento de oposição, violou as alíneas a) e i) do artigo 204º do CPPT, razão pela qual se procederá a invocação de tal fundamento junto deste douto tribunal para o mesmo seja efectivamente apreciado enquanto legal fundamento de oposição à execução.

24) Assim, sem conceder quando a invocada inexistência de base legal do tributo em causa, a B....., S.A., foi transformada em sociedade anónima de capitais públicos (artigo 1.º do Decreto-lei n.º 374/2007, de 7 de novembro), passando a adotar um formato do direito privado, assumindo a qualidade de concessionária do Estado, isto é, a de um operador de mercado, cujo objeto se encontra delimitado pelos termos do contrato de concessão (artigo 4.º do Decreto-lei n.º 374/2007, de 7-11).

25) Desde que se tornou concessionária geral rodoviária, deixou de ter poderes para deferir as licenças previstas no Decreto-lei n.º 13/71, de 23-01, e por conseguinte atento o disposto nas Base n.º 2, §2 e §3 do Decreto-lei n.º 380/2007, de 13-11, perdeu os poderes de autoridade que tinha, em especial, todos os que não se encontrem expressamente previstos no contrato de concessão e no Estatuto;

26) A B....., S.A. apenas dispõe de direitos sobre as receitas previstas na Base 3 do Contrato de Concessão (alíneas a) a d)), ou outros montantes desde que se encontrem previstos na lei (Base 3, alínea e), previsão que não inclui as competências de autorização e licenciamento atribuídas à antiga JAE (e depois ao IEP e à B....., EPE) as quais desapareceram com a transformação da EP-ESTRADAS DE PORTUGAL, E.P.E. em sociedade anónima e com a atribuição da concessão geral rodoviária à mesma empresa.

27) Direitos e obrigações não podem ser confundidos, no direito público, com poderes/atribuições e competências, os poderes de autoridade da B....., S.A. são individualmente consagrados no artigo 10.º do Decreto-lei n.º 374/2007, obedecendo ao princípio geral de direito administrativo segundo o qual, a competência é de ordem pública e não se presume.

28) Nunca se individualizam nas disposições do referido diploma legal poderes para licenciar ou dar parecer sobre a inscrição ou afixação de mensagens publicitárias.

29) Ao invés do que ocorre com a B....., S.A., constitui atribuição específica do INIR, I.P., em relação à rede rodoviária nacional, a supervisão da evolução e o uso das infraestruturas rodoviárias, nos termos previstos no Estatuto das Estradas Nacionais (artigo 3.º, n.º 3, alínea a), do Decreto-lei n.º 148/2007, de 27-04, ora materialmente, o Decreto-lei n.º 13/71, de 23-01, integra o Estatuto das Estradas Nacionais (De resto, no seu artigo 19.º enuncia expressamente várias normas da versão originária do mesmo Estatuto que revoga e substitui).

30) No âmbito dos contratos de concessão do Estado, passaram a ser exercidos por aquele instituto os poderes ou faculdades atribuídos ao Instituto das Estradas de Portugal, I.P. ou a qualquer entidade que lhe tenha antecedido ou antecedido nas suas atribuições (artigo 23.º, n.º 2, também na redação introduzida pelo Decreto-lei n.º 132/2008, de 21 de julho).

31) Assim, é manifesto, que a B.....-SA não tem dentro dos seus poderes/atribuições o licenciar ou dar parecer sobre a inscrição ou afixação de mensagens publicitárias e muito menos para a cobrança de alegadas taxas de publicidade.

32) Pelo que a liquidação da taxa cujo montante se pretende executar sempre seria nula, nos termos do artigo 133.º n.º 2 alínea a) do CPA, já que se trata de um “acto estranho à atribuição da pessoa colectiva” B.....-SA enquanto entidade concessionária da rede rodoviária nacional.

33) No que toca ao único fundamento que foi, efectivamente, conhecido pela sentença recorrida — a invocada inconstitucionalidade do tributo —, o Tribunal, no nosso entender erradamente que a mesma não se verificava.

34) A alínea b) do artigo 10º e a alínea j) do art. 15º do DL n.º 13/71, alterado pela DL 25/2004 são inconstitucionais — na parte em que se referem à tributação da utilização de espaços pertencentes a particulares (cfr. Ac.s TC n.º 453/2003, n.º 558/98, n.º 32/99, n.º 63/99, n.º 346/01, n.º 92/02, n.º 437/2003, n.º 34/2004, n.º 109/2004, 113/2004 e Acórdãos do STA de 19/02/2003 [Proc. 01930/02], 26/01/2005 [Proc. 01167/04]), de 18/05/2005 [Proc. 01176/04], de 15/02/2007 [Proc. 0739/06]) —, por violação dos artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (ou, caso se entenda que ao DL 13/71, se deve aplicar a Constituição então em vigor, artigos 93º alínea h) e 70º da Constituição de 1933)

35) Sem conceder quanto ao que se afirmou, não pode deixar também de se referir aqui que a definição da alínea)) do artigo 15º do DL 13/71 alterada pelo DL 25/2004, do valor de € 56,79 por cada metro quadrado ou fracção representa (quer se qualifique o presente tributo como imposto ou taxa) uma restrição desproporcional dos direitos constitucionalmente consagrados de propriedade privada e iniciativa económica (artigos 61º e 62º da CRP), pelo que é inconstitucional.

36) Pelo que o Tribunal recorrido ao decidir como decidiu violou os artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i) e 61º e 62º da Constituição da República Portuguesa.

Nestes termos e melhores de Direito, deve ser julgado procedente o presente recurso e revogada a sentença na parte recorrida e considerada procedente a oposição, assim se fazendo, Justiça!

3. Não houve contra-alegações.

4. Por Acórdão de fls. 273 e segs., o TCA Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia, para o conhecimento do presente recurso e competente para o efeito, a Secção do Contencioso Tributário do STA.

5. Remetidos os autos a este STA, o magistrado do Ministério Público emitiu pronúncia no sentido da improcedência do recurso, de acordo com o seguinte parecer:

1. O presente recurso vem interposto da sentença do TAF de Coimbra que julgou improcedente a acção de oposição dirigida contra a execução fiscal n.º 0728201201148478, instaurada para cobrança da quantia de € 5.451,84 euros, relativa a taxa liquidada pela “B....., S.A.”, e respeitante a “implantação de tabuletas ou objectos de publicidade”, ao abrigo da alínea j) do nº1 do artigo 15º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, com a actualização efectuada pelo Dec.-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

Invoca a recorrente a nulidade da sentença por falta de pronúncia sobre diversas questões que suscitou nos artigos 10º a 47º da sua petição, e que são subsumíveis no fundamento previsto na alínea a) do nº1 do artigo 204º do CPPT.

Invoca igualmente a recorrente erro de julgamento, por se estar “perante tributo e respectiva liquidação anual sem qualquer fundamento em norma regulamentar e/ou legislativa”.

Entende a Recorrente que se está perante a tributação de um facto tributário inexistente, porque não previsto em lei alguma, daí ser este fundamento subsumível na alínea a) do nº1 do artigo 204º do CPPT.

Considera igualmente a recorrente que a inexistência de poderes/atribuições da pessoa colectiva B..... configura igualmente o fundamento previsto na alínea a) do nº1 do artigo 204º do CPPT.

E termina pedindo a extinção da execução fiscal.

2. Na sentença recorrida foi dado como assente que a recorrida foi notificada para efectuar o pagamento de taxa de publicidade, no valor de € 5.451,84 euros, calculada ao abrigo do disposto na alínea j) do nº1 do artigo 15º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, com a actualização efectuada pelo Dec.-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, e respeitante a publicidade constante de painel sito ao km 185+600 à margem do, e como não foi paga no prazo de 10 dias fixado foi instaurado processo de execução fiscal para a sua cobrança.

E apreciando a excepção dilatória invocada pela exequente, tendo por base o erro na forma de processo, o Mmo. juiz “a quo” considerou que embora a questão relativa à falta de competência para a liquidação da taxa por parte da B..... suscitada pela oponente contenda com a legalidade concreta da dívida exequenda e nessa medida não seja susceptível de conhecimento em sede de oposição, a oponente “invoca várias questões que obstarão ao prosseguimento da execução”, tais como “inexistência do tributo” e “duplicação de coleta”. E como estes fundamentos são subsumíveis na previsão das alíneas a) e g) do nº1 do artigo 204º do CPPT, conclui o Mmo. juiz “a quo” que não se verificava erro na forma de processo.

E de seguida decidiu-se pelo não conhecimento das questões relativas à falta de competência para a liquidação e falta de fundamentação, e elegeu as seguintes questões que importava apreciar em sede de oposição: duplicação da colecta e inexistência do tributo em questão.

Quanto à duplicação de colecta foi a mesma julgada improcedente por não ter sido alegado qualquer fundamento que enquadre essa figura. E no que respeita à inexistência de imposto, o Mmo. Juiz “a quo” invocou a doutrina do acórdão do STA de 03/04/2013, proferido no processo n.º 1316/12, a cujos fundamentos aderiu, para concluir que a norma com base na qual foi liquidada a taxa não padece do vício de inconstitucionalidade.

E nessa medida o tribunal “a quo” julgou a oposição improcedente.

3. É mister referir que perante a amálgama de fundamentos invocados seja na petição inicial, seja no presente recurso, qualquer decisão que aprecie os mesmos arrisca-se a pecar por defeito ou excesso. Por isso vamos tentar apurar quais são as verdadeiras questões que o recorrente suscita no recurso.

3.1. Desde logo a invocada nulidade por omissão de pronúncia. Refere a este propósito a recorrente que o tribunal “a quo” omitiu a apreciação de diversas questões que suscitou nos artigos 10º a 47º da petição. E quais são essas questões?

Alega a recorrente que invocou a “inexistência de base legal da cobrança da taxa” e sobre esta questão não houve pronúncia.

Como vimos supra, o tribunal “a quo” elegeu como uma das questões decididas a “inexistência do tributo”, inexistência essa que o tribunal associou à invocada inconstitucionalidade da norma com base na qual a B..... liquidou a taxa. Será que foi mal enquadrada a questão?

Como referimos supra, a recorrente é prolixa nos argumentos que invoca na sua petição inicial que depois não estrutura convenientemente de forma a fazê-los corresponder a fundamentos que sirvam de causa de pedir para os pedidos formulados (o que é sintomático no caso da alegada “duplicação de coleta” que aparece na parte conclusiva da petição inicial sem se perceber a que fundamentos invocados respeita tal vício).

Em sede de alegações de recurso alega a recorrente que invocou a “inexistência de base legal” para a liquidação da taxa, com base na inexistência de qualquer norma legislativa ou regulamentar que sustente que o parecer que a Câmara... tem que solicitar nos termos do artigo 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, tem que ser pago.

Conferindo a petição inicial verificamos que a recorrente invoca os seguintes fundamentos:

a) - falta de previsão regulamentar para cobrar tal taxa e designadamente da sua cobrança anual;

b) - falta de corresponsividade da taxa, uma vez que não foi emitida qualquer licença;

c) - Falta de poderes e competências para a liquidação da taxa, a qual extravasa os poderes e competências da B.....;

d) - inconstitucionalidade da taxa, por se estar perante utilização de espaços exclusivamente privados, por violação do disposto nos artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP;

— Inconstitucionalidade da norma por violação do direito de propriedade privada e iniciativa económica, previstos nos artigos 61º e 62º da CRP.

E termina pedindo a “declaração de inexistência do tributo a que respeita a obrigação executada ou a duplicação de colecta”, e a extinção da execução fiscal.

Resulta, assim, que a oponente e aqui recorrente invocou como fundamento a “inexistência de previsão regulamentar” para a cobrança da taxa, questão esta que de facto não foi elegida como questão decidenda na sentença recorrida, nem sobre ela houve qualquer pronúncia. E assim sendo, ocorre omissão de pronúncia, a qual configura a nulidade invocada. Daí que importe apreciar a mesma.

Como se deixou supra referido, a B..... liquidou a taxa que deu origem à quantia exequenda ao abrigo da alínea j) do nº1 do artigo 15º do Dec.Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro. A liquidação em causa pressupõe que incumbe à B..... a competência para o licenciamento da afixação da publicidade no caso concreto dos autos e respeitante a publicidade constante de painel sito ao km 185+600 à margem do

O STA tem entendido que a competência das B..... se restringe à emissão de parecer no âmbito de procedimento de licenciamento da competência dos municípios. Mas será que ainda assim a “B....., SA” tem competência para liquidar uma taxa pela sua intervenção no procedimento de licenciamento?

No sentido negativo foi proferido o citado acórdão do STA de 26/6/2013 (recurso n.º 232/13), o qual veio adoptar o entendimento, segundo o qual (na economia do respectivo sumário) a «Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Assim sendo, depois da entrada em vigor daquele diploma a B....., SA., deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, dispondo apenas de competência para a emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

O referido acórdão, apoiando-se na lição do professor Vieira de Andrade, faz a distinção entre parecer e autorização e os respectivos efeitos, para concluir pela sua diferente natureza e que, ao contrário desta última figura, o parecer não configura um acto administrativo. E nessa medida, como a actuação da B..... se resume a emitir parecer, este não pode constituir fundamento para a cobrança de uma taxa.

A mesma doutrina foi reiterada no acórdão da secção de contencioso administrativo de 20/02/2014 (proc. n.º 1418/13), no qual se concluiu que a “B....., S.A.” não tinha competência para iniciar um procedimento de licenciamento (doutrina seguida entretanto por inúmeros arestos daquela secção).

Perante esta jurisprudência, cuja doutrina corroboramos, o que ressalta da mesma é que a competência para a liquidação de taxa de afixação de publicidade comercial está actualmente restringida aos municípios, sob cuja égide deve correr o respetivo procedimento de licenciamento. Trata-se, pois, de uma questão de competência para a liquidação da taxa e não uma questão de inexistência de base legal ou regulamentar. Até porque o que a situação revela é uma aparente apetência para a aplicação de duas normas de incidência ao mesmo facto tributário e que podia conduzir a uma dupla tributação (e não duplicação de colecta como a recorrente lhe chama), ou seja, a situação ser subsumível à previsão da alínea j) do nº1 do artigo 15º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e simultaneamente à norma do regulamento municipal aplicável. Dupla tributação que a doutrina do STA supra enunciado afasta, por entender que nestes casos — publicidade comercial — há lugar a um único licenciamento da competência da câmara municipal e à luz dos normativos do respectivo regulamento municipal.

Atente-se que a jurisprudência supra citada não se pronunciou sobre a revogação implícita da alínea j) do nº1 do artigo 15º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, como se alcança do seguinte excerto do acórdão de 26/06/2013: «... em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não».

E segundo percebemos as alegações da recorrente, esta fundamenta a invocada “inexistência de base legal” da taxa com o facto de a Lei n.º 97/88 não prever a imposição de qualquer tributo em função da emissão do parecer por parte das entidades que devem ser ouvidas pelo órgão autárquico. Mas tal argumento não é suficientemente sólido para concluir pela inexistência de base legal da taxa, até porque a Lei n.º 97/88 não acolhe qualquer disciplina sobre essa matéria, já que se limita a remeter nesta parte para o regulamento municipal. E de todas as formas o que a actuação da B..... evidencia

é a existência de norma legal que prevê a aplicação de uma taxa pela afixação de tabuletas e objectos de publicidade, cuja aplicação se afasta no caso de publicidade comercial.

Entendemos, assim, que não se verifica o invocado fundamento de “inexistência de base legal da taxa” subsumível na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

4. No que respeita à invocada nulidade da taxa, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA, por ser “um acto estranho à atribuição da pessoa colectiva “B.....-SA” enquanto entidade concessionária da rede rodoviária nacional”, entendemos que o mesmo não procede, uma vez que o acto não é de todo estranho às atribuições da recorrida “B.....”, como invoca a recorrente.

Por outro lado, tal como se deixou exarada na sentença recorrida, estamos perante um fundamento que contende com a legalidade concreta da dívida exequenda e nessa medida não é susceptível de apreciação em sede de oposição, a não ser que não estivesse assegurada a sua impugnação contenciosa, o que não é o caso concreto.

5. Do mesmo modo a invocada inconstitucionalidade da norma do artigo 15 do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, por violação da reserva de lei parlamentar, por alegadamente tributar uma situação em que não há utilização de bens semi-públicos ou colectivos, dado que a afixação da publicidade foi feita em imóvel pertencente a particular, também não se verifica.

Nem se alcança que a mesma consubstancie uma restrição desproporcional dos direitos constitucionalmente consagrados de propriedade privada e iniciativa económica previstos nos artigos 61.º e 62.º da CRP, como é alegado pela recorrente.

Na sentença recorrida o Mmo. Juiz “a quo” apreciou a questão da inconstitucionalidade da referida norma à luz da doutrina dos acórdãos do STA de 03/04/2013, proferido no processo n.º 01316/12, e de 12/01/2011, proferido no processo n.º 0752/10, tendo concluído pela sua improcedência.

Importa referir que no passado tanto o STA como o próprio Tribunal Constitucional se pronunciaram em numerosos acórdãos no sentido da inconstitucionalidade das normas de diversos regulamentos e posturas municipais que prevêem o pagamento de taxas pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, por violação dos artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP (cfr., entre outros, os acórdãos do STA de 28/4/10, 19/5/10 e 2/6/10, nos recursos n.ºs 138/10, 116/10 e 33/10, respectivamente; e os acórdãos do TC n.º 32/99, de 12/01/2000, n.º 453/2003, de 14/10/2003, n.º 34/2004, de 14/01/2004, e n.º 109/2004, de 11/02/2004).

Todavia, com o acórdão n.º 177/10 (proc. n.º 742/09), tirado em plenário, o Tribunal Constitucional inflectiu a sua jurisprudência, deixando de se apoiar na conceptualização da taxa que pressuponha a “utilização de bens públicos ou semi-públicos” e deixando de vislumbrar qualquer vício de inconstitucionalidade nas normas que prevêem tal tipo de taxas — modalidade de remoção de um obstáculo jurídico.

O Tribunal Constitucional veio a entender que tal concepção restrita de taxa se alterou com a previsão legal do artigo 4.º, n.º 1, da LGT, que veio explicitar que «as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares». Assim como a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (alterada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e pela Lei n.º 117/2009, de 29 de Dezembro), que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, consagra, no artigo 3.º, idêntica categorização.

E nessa medida passou a entender que «perante esta enumeração tripartida das categorias de prestação pública que dão causa e servem de contrapartida à prestação exigível a título de taxa, é incontroverso que o legislador não acolheu aquela concepção restritiva, tendo antes considerado a remoção de um obstáculo jurídico como pressuposto autosuficiente da figura».

Entendeu, assim, o TC que «a colocação, em prédios de propriedade privada, de anúncios de natureza comercial tem directa e muito marcante incidência “externa”, que extravasa da esfera dominial do respectivo titular. Pela natureza do efeito útil pretendido, ela contende necessariamente com o espaço público, cuja gestão e disciplina compete à edilidade exercitar. Justifica-se, assim, que a actividade publicitária seja relativamente proibida (cfr., entre outros, o Acórdão n.º 558/98), ficando sujeita a um licenciamento prévio pelas câmaras municipais, “para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental” (artigo 1.º da Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, alterada pela Lei n.º 23/2000, de 23 de Agosto)».

No caso concreto dos autos ainda que se esteja perante painel publicitário afixado em prédio pertença do impugnante, a exigência de uma taxa em função do licenciamento ou renovação desse licenciamento caracteriza-se pelo sinalagma típico desse tributo.

Assim e para além da doutrina vertida no acórdão do STA de 12/01/2011 (rec. 0752/10) invocado na sentença recorrida, consideramos que não se verifica qualquer desconformidade legal que altere a natureza do tributo exigido ao impugnante, motivo pelo qual concluímos que não se verifica a invocada inconstitucionalidade da norma do artigo 15.º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

Por outro lado e como se deixou igualmente exarado na sentença recorrida, o recorrente não demonstra minimamente em que termos a taxa de licenciamento da publicidade restringe o direito de propriedade privada e iniciativa económica, de modo a violar o disposto nos artigos 61.º e 62.º da CRP.

6. Em face do exposto, entendemos que se mostra verificado a invocada nulidade da sentença, por omissão de pronúncia sobre a questão de “inexistência de base legal da taxa”, mas, conhecendo-se em substituição, deve improceder o invocado fundamento, assim como o invocado erro de julgamento. E nessa medida deve julgar-se improcedente o recurso.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A — Em ofício das B....., S.A., datado de 13.11.2012, dirigido à Oponente e por esta recebido, sob o assunto «Liquidação de taxa de publicidade afixada à margem do, Km. 186+600», extrai-se que: “[...] No âmbito do assunto acima referenciado, foi V. Exa. Notificado para se pronunciar, querendo, sobre a liquidação da taxa devida pela autorização para afixação da publicidade à margem do local supra identificado, tendo por carta datada de 14 de Dezembro de 2010, vindo pronunciar-se em sede de audiência prévia, alegando em síntese o seguinte:

1 — Violação do princípio da legalidade fiscal, previsto nos art.º 103º, n.º 2 e 165º, n.º 1, ambos da C.R.P.;

2 — Restrição desproporcional dos direitos de propriedade privada e iniciativa económica, estipulados nos art.º 61º e 62º da C.R.P., e

3 — Duplicação de colecta (art.º 205 do C.P.P.T).

Ponderada a referida pronúncia, a B....., S.A. (B....., em diante) considera improcedentes os argumentos apresentados, uma vez que, a base legal para a cobrança da taxa de publicidade não viola as normas constitucionais por V/EX.as mencionadas nos pontos 1 e 2.

De facto, o montante cobrado pela B..... pela emissão de uma autorização para afixação de publicidade não viola tais disposições constitucionais, uma vez que o diploma legal que estipula o pagamento daquele montante (cfr. o art.º 15.º, n. 1, alínea j) do DL 13/71, de 23 de janeiro) foi elaborado com a competente lei de autorização legislativa (cfr. o Preâmbulo do dito DL 13/71, de 23 de janeiro e o art.º 109º, n.º 2, 1ª Parte, da C. R. P. de 22 de Fevereiro de 1933, constituição então em vigor, e ainda os artigos 92.º e seguintes da referida constituição).

Considerando o exposto, tal nunca poderia ocorrer no presente caso, pois o montante cobrado pela Câmara resulta dos actos de que depende o licenciamento no âmbito das suas próprias atribuições (a salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental), e o montante cobrado pela B.....-SA resulta da sua intervenção no procedimento de licenciamento, na elaboração de um parecer, vinculativo, de que depende o licenciamento, no âmbito das suas atribuições, enquanto Administração Rodoviária Nacional que é (cfr. o DL 374/07, de 7 de Novembro), que certifica a conformidade da publicidade com as regras de segurança rodoviária, pelo que a tributação não incide sobre o mesmo facto tributário, mas sim sobre actos distintos e autónomos do mesmo procedimento.

Face ao exposto, fica V. Exa. Notificado para efetuar o pagamento da taxa calculada nos termos do disposto na alínea j), do n.º 1, do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, atualizada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, como se segue:

<i>DL n.º 25/2004, de 24 Janeiro</i>	<i>Área (m2)</i>	<i>Taxa (€)</i>	<i>Total (€)</i>
<i>Alínea j) do n.º 1 do Art.º 15.º - Implantação de tabuletas ou objetos de publicidade</i>	<i>96m2</i>	<i>56,79 €/m2</i>	<i>5.451,84 €</i>

O pagamento deverá ser efetuado no prazo de 10 dias úteis a contar da receção da presente notificação, por um dos meios de pagamentos indicados no final da mesma, sob pena de ser elaborada certidão de dívida a remeter à competente repartição de finanças para cobrança coerciva [...]” (cf. doc. a fls. 31 a 36 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

B — A Oponente recebeu o ofício referido na alínea anterior em 16.11.2012 (cf. docs. a fls. 31 a 38 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

C — À oponente foi instaurado o Processo de Execução Fiscal (PEF) n.º 0728201201148478 (cf. docs. a fls. 27 a 43 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

D — No processo referido na alínea anterior consta «Certidão» pela Delegação Regional de Coimbra das B....., S.A. da qual se retira que: “[...] 1º- A....., S.A., com sede em, km 185+600,, 3040-..... Coimbra, com o n.º de identificação fiscal, na sequência da inspeção da via efetuada pelos técnicos deste serviço, onde foi detetada a instalação de publicidade à margem do, km 185+600, do lado esquerdo, foi notificada por ofício de 13 de Novembro de 2012 para efetuar o pagamento da quantia de € 5.451,84 (cinco mil quatrocentos e cinquenta e um euros e oitenta e quatro cêntimos) correspondente à taxa constante na alínea j), do n.º 1,

do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro, com a actualização da Decreto-lei n.º 25/2004 de 24 de Janeiro, tendo em conta que a publicidade já se encontrava afixada e é autorizável.

2.º - O Requerente foi notificado para efetuar o pagamento daquela quantia no prazo de 10 dias úteis, o qual terminou no dia 30 de Novembro de 2012, não tendo o mesmo feito o respectivo pagamento, mas, apesar disso, a publicidade encontra-se implantada.

3.º - Decorrido o prazo limite para pagamento, o Requerente nada fez [...]” (cf. doc. a fls. 29 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

E — A Oponente foi citada para a presente execução em 24.12.2012 (cf. doc. a fls. 39 dos autos, que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

F — Em 28.01.2013, o Advogado da Oponente deu entrada nos serviços da Exequente da oposição relativamente ao PEF referidos na alínea «C» (cf. fls. 5 a 25 dos autos).

De direito

Perante a factualidade dada como provada o mº juiz “a quo” entendeu não se verificar erro na forma do processo face ao pedido de extinção da execução ter como fundamento a inexistência do tributo em cobrança e também a duplicação de colecta.

Nessa medida o Tribunal “a quo” julgou que o processo de oposição era o próprio para conhecer destes fundamentos mas não se pronunciou sobre a invocada incompetência das B..... para cobrar a taxa em causa nem sobre a alegada impossibilidade de se aferir os critérios que estiveram na base do cômputo dessa taxa por ser matéria que contendendo com a legalidade concreta da taxa não ser passível de ser conhecida em processo de oposição face ao disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT ou seja por a lei assegurar meio judicial de impugnação contra o acto de liquidação dessa taxa.

E passando a conhecer da duplicação da colecta entendeu não se provar tal fundamento de oposição por a oponente nem sequer ter alegado a causa de pedir donde decorresse essa ilegalidade.

Passando depois a ponderar o invocado vício consistente na inconstitucionalidade da previsão normativa da alínea j) do artigo 15 do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro, considerando a doutrina dos vários acórdãos do STA que já se pronunciaram sobre esta questão designadamente o acórdão de 03 04 2013 in recurso n.º 1316/12 que acatando a doutrina do Tribunal Constitucional manifestada em vários arestos que cita e que decidiram não só pela constitucionalidade desta norma como também pela ausência de violação do principio constitucional da proporcionalidade não considerando manifestamente excessivo o montante da taxa imposta, o mº juiz julgou não verificada nos autos essa ilegalidade e consequentemente julgou improcedente a oposição.

A Recorrente não se conforma com esta decisão e como se vê das suas conclusões de recurso entende que a sentença enferma de nulidade por omissão de pronúncia, padecendo também de erro de julgamento.

Relativamente à invocada omissão de pronúncia a recorrente diz que o Tribunal “a quo” se não pronunciou quanto à inexistência de base legal que legitimasse as B..... para liquidar as taxas de publicidade em causa questão que juntamente com outras fora igualmente alegada neste processo de oposição.

Quanto ao erro de julgamento considera a recorrente que a liquidação da taxa em causa assenta na alínea j) do artigo 15 do DL 13/71 de 23 de Janeiro, mas não estando provado que as B..... tenham emitido qualquer parecer nem havendo norma legal que sustente que o parecer seja vinculativo, que as câmaras municipais o tenham de solicitar e que o mesmo tenha de ser pago nem fazendo tal diploma legal qualquer referência ao pagamento de tal taxa. Inexiste facto tributário pelo que ocorre o fundamento de oposição previsto no n.º 1 alínea a) do artigo 204 do CPPT.

Vejamos.

I.- Relativamente à invocada omissão de pronúncia:

Pesem embora o alegado quanto à nulidade invocada e o douto parecer do Mº Pº consideramos que neste caso se não verifica tal nulidade.

Refere a recorrente que o mº juiz não conheceu de uma das questões que lhe foram postas mais concretamente quanto à inexistência de base legal para o tributo em causa.

A omissão de pronúncia é vício que inquina a sentença quando o Tribunal não conhece das questões que deva conhecer e se não mostre a sua apreciação prejudicada pela solução dada a outras cfr artigos 125 do CPPT e 668 e 660 do CPC.

No caso dos autos o mº juiz conheceu dessa causa de pedir quando elegeu entre as várias questões e fundamentos de oposição à execução apenas aqueles que no seu entender poderiam ser objecto do processo de oposição: a inexistência do imposto e a duplicação da colecta.

Efectivamente relativamente a todos os outros fundamentos invocados o mº juiz considerando que os mesmos envolviam a apreciação da ilegalidade da dívida decidiu que os mesmos só poderiam ser apreciados em sede de impugnação como deixámos já referido.

E relativamente à inexistência do imposto (taxa) o mº juiz aderindo à doutrina dos acórdãos do STA de 0304 2013 in processo 1316/12 e 03 07 2010 in processo 839/09 concluiu pela não verificação de tal fundamento.

Por outro lado ao julgar improcedente a invocada duplicação da colecta o mº juiz implicitamente conheceu também desta questão cuja pronúncia se diz omitida.

Não se verifica assim omissão de pronúncia pelo que nesta parte improcede o recurso.

II.- Do erro de julgamento:

A recorrente sustenta ainda que não existe norma legal que qualifique a emissão de parecer pelas B..... como facto tributário para efeito da liquidação da taxa.

E se atentarmos na factualidade dada como provada na alínea A) do ponto III do probatório da sentença constata-se que a recorrida B..... fundamenta a liquidação desta taxa não no licenciamento da publicidade ou seja na implantação de tabuletas ou outros objectos de publicidade mas sim na sua intervenção no procedimento de licenciamento, mais concretamente na elaboração do parecer vinculativo de que depende o licenciamento afirmando expressamente “que o montante cobrado resulta da sua intervenção no procedimento de licenciamento, na elaboração de um parecer, vinculativo, de que depende o licenciamento que certifica a conformidade da publicidade com as regras de segurança rodoviária pelo que a tributação não incide sobre o mesmo facto tributário (o licenciamento) mas sim sobre actos distintos e autónomos do mesmo procedimento).

Ora tal facto ou actuação não tem no diploma citado DL 13/71 como contrapartida a imposição legal de uma taxa.

A taxa como estipula a alínea j) do DL 13/71 é apenas devida pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade por cada metro quadrado ou fracção.”

Em nenhuma das restantes alíneas de a) a k) do citado artigo que tipifica as situações que originam como contrapartida o pagamento de uma taxa se inclui a emissão do parecer pelas B.....

A emissão de parecer pelas B..... como facto tributário autónomo gerador de uma taxa não está previsto em nenhum do diploma legal.

Pelo que essa taxa inexistente.

A inexistência de taxa é fundamento de oposição previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT.

Como diz Jorge Lopes de Sousa In anotação ao artigo 204 do CPPT in opus citado pp 971 “trata-se de uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz a aplicação da lei ao caso concreto mas residir na própria lei cuja aplicação é feita”.

A sentença que não considerou tal facto enferma de erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT.

Não pode por tal razão manter-se.

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A) Em julgar não verificada a invocada nulidade por falta de pronúncia pelo Tribunal “a quo”.

B) Em julgar, face à matéria de facto dada como provada, verificado o fundamento de oposição de inexistência da taxa liquidada nos termos do n.º 1 do artigo 204 do CPPT e consequentemente em julgar extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Aplicação da verba 28 da TGIS a terreno para construção.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de prédio urbano com afectação habitacional mas resultando do artigo 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados para efeitos de incidência do Imposto de Selo como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 21/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., SA.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., S. A., identificado nos autos, deduziu impugnação judicial no TAF de Loulé, pedindo a anulação da liquidação n.º 2013003818873, referente a Imposto de Selo, no valor de € 14.266,50, invocando a errónea qualificação do facto tributário, uma vez que um terreno para construção não é um prédio afecto e funcionalmente apto para habitação, não estando, conseqüentemente, abrangido pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 nem pela verba 28 e 28.1 do Código do Imposto de Selo e invocando ainda a violação do princípio da igualdade, a dupla tributação e a inconstitucionalidade daquela verba.

A impugnação foi julgada procedente pelo TAF de Loulé, considerando-se que “o facto do prédio do impugnante ser um prédio urbano, por se tratar de um terreno para construção (cfr. CIMI) não implica uma afectação habitacional subsumível à referida verba n.º 28.1 da Tabela do Imposto de Selo”.

2. Inconformada, a Fazenda Pública veio interpor recurso para o STA, terminando as suas alegações nos seguintes termos:

a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) i) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de afectação do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide Ac. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser “desprezada”, já que;

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;

k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da Lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere “prédios destinados a habitação” antes tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douda sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora, a douda sentença tenha acompanhado de perto a fundamentação constante da decisão do CAAD de 02/10/2013, proc. 53/2013-T, que decidiu que um “prédio com afectação habitacional” não poderá ser apenas um prédio licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um “prédio habitacional”), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim, consideramos que,

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a Letra da lei aqui em causa;

x) A douda sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, artº 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e conseqüentemente revogada a douda sentença recorrida, mantendo-se a liquidação impugnada, assim se fazendo JUSTIÇA.

3. A recorrida veio contra-alegar, concluindo de acordo com o que se segue:

A. O thema decidendum do recurso respeita em saber se no âmbito objectivo de incidência da verba 28. e 28.1. da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, se devem incluir os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 milhão de Euros.

B. Para a Recorrida, os terrenos para construção não se incluem na previsão da norma constante da verba 28 e 28.1. da TGIS, redacção conferida pela Lei nº55-A/2012 de 29.10, por não possuírem afectação habitacional.

C. O Prédio da Recorrida é um terreno para construção, sem qualquer edificação, projecto ou processo de licenciamento ou de comunicação prévia para construção elaborado ou submetido às entidades competentes e sem licença de utilização emitida.

D. O conceito de “prédio com afectação habitacional” formulado no CIS na verba 28 e 28.1 do TGIS [na redacção da Lei n.º 55-A/2012] não tem equivalente terminológico ou jurídico com qualquer outro conceito usado em legislação de natureza tributária, em particular no CIMI, código de aplicação subsidiária expressa ex vi artigo 3º da Lei n.º 55-A/2012.

E. O legislador distingue no CIMI aquilo que é a classificação de prédios urbanos, prevista e descrita no artigo 6º do CIMI, e a lista fechada dos tipos de afectação dos prédios edificados incluída no artigo 41º n.º 1 do CIMI aplicável para efeitos de avaliação patrimonial dos prédios edificados.

F. A classificação do artigo 6º do CIMI é mais abrangente e estrutural do que a aplicação do coeficiente de afectação do artigo 41º n.º 1 prevista no mesmo código, sendo que esta apenas se aplica à avaliação patrimonial dos prédios edificados para efeitos de CIMI enquanto a primeira é mais ampla e releva para outras matérias como taxas de IMI e IMT, Estatuto dos Benefícios Fiscais e para efeitos da verba 28 e 28.1. do TGIS.

G. O artigo 6º do CIMI e a sistémica ínsita nesse código não autorizam a interpretação de que o legislador com a redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 à verba 28.1. do TGIS ao utilizar o conceito “prédio com afectação habitacional” teria procurado ampliar as espécies e classificação de prédios urbanos definida no artigo 6º n.º 1 do CIMI ou até criar um tertio genus, conforme é referido pela Recorrente no artigo 24º das suas alegações.

H. O artigo 45º do CIMI é o preceito legal definidor do valor patrimonial dos terrenos para construção de acordo com um modelo de avaliação matemático que pondera um conjunto de coeficientes com base nas potenciais características de uma realidade que ainda não existe e que não está afectada imediata e concretamente ao terreno.

I. A “afecção habitacional” implica a efectiva e concreta afectação de um prédio urbano a esse fim - sendo esse o seu destino normal - e não apenas uma expectativa ou potencialidade de um prédio urbano de um dia, mediante determinadas condições, vir a ter uma afectação habitacional.

J. A “afecção habitacional” inculca uma “ideia de funcionalidade real e presente”.

K. Os terrenos para construção, sem edificação, não cumprem por si esta afectação habitacional (i) ou porque não tem licença de utilização ou (ii) porque, de acordo com a natureza das coisas, não estão em condições de serem habitados, sendo o seu destino normal serem objecto de construção a edificar.

L. Além do elemento literal da verba 28.1 da TGIS, os elementos histórico e o teleológico que permitem compreender a ratio legis e occasio legis que presidiram à elaboração, redacção e inserção da verba 28 e 28.1 na TGIS, conferindo-lhe uma conotação de interpretação autentica como é exemplo a apresentação pelo Governo na Assembleia da República da proposta de lei n.º 96/XII/2ª de 20.09.2012 - que deu origem à Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 e a alocução do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais nessa Câmara legislativa no dia 11.10.2012.

M. Desde o momento da entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2012 (e na redacção conferida por esta) os arestos arbitrais e jurisprudenciais identificados supra tem sido unânimes na interpretação da não incidência objectiva da verba n.º 28 e 28.1 da TGIS aos terrenos para construção urbana.

N. O artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12. procedeu à alteração da verba n.º 28.1 da TGIS, passando a incluir na sua previsão os terrenos para construção.

O. A alteração legislativa operada pelo artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12 é reveladora que o legislador não tinha incluído na previsão da norma e no âmbito objectivo de incidência da verba 28.1. da TGIS na redacção da Lei n.º 55-A/2012, os terrenos de construção.

P. A Lei n.º 83-C/2013 de 31.12, não contém qualquer afirmação ou referência expressa ao carácter interpretativo no texto ou no preâmbulo do referido diploma legal, pelo que é uma norma inovadora e não interpretativa, não incidindo sobre factos passados. Q. A obediência do legislador ao princípio constitucional da proibição da retroactividade da lei fiscal plasmado no artigo 103º n.º 3º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e cujo corolário se materializa no artigo 12º n.º 1º da LGT afasta a aplicação [ou interpretação] retroactiva da nova lei aos factos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor (1 de Janeiro de 2014), tal como é a situação dos presentes autos.

R. Neste sentido, deverá ser mantida a decisão do Tribunal a quo, em razão da não incidência objectiva da norma constante das verbas 28 e 28.1. da TGIS (na redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10) aos terrenos de construção.

S. E consequentemente, confirmar a decisão do Tribunal a quo de anulação total da liquidação do imposto de selo relativa ao Prédio, declarando a sua ilegalidade e anulação, em razão da errónea qualificação do facto tributário e erro sobre os pressuposto de direito ex vi artigo 99º a) do CPPT e dos artigos 4º e 6º da Lei n.º 55-A/2012 (por interpretação a contrario do disposto na verba 28 e 28.1 do Tabela Geral de Imposto de Selo, quanto à afectação habitacional de terrenos de construção) e ainda o artigo 135º do Código do Procedimento Administrativo.

Nestes termos, e nos mais de direito aplicáveis, sempre com o duto suprimento de V. Exas., deve ser considerado improcedente o recurso apresentado pela Recorrente, e assim, confirmada e mantida a douda Sentença recorrida, que determinou a ilegalidade e anulação total da liquidação do imposto de selo identificada nos autos, só assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido da improcedência do recurso, de acordo com o parecer que se transcreve:

1 - O objecto do recurso.

O objeto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento officioso — artigos 608º, n.º 2, 635º, n.ºs 2 e 3 e 639º, todos do Código de Processo Civil (C.P.C.).

Analisando as conclusões apresentadas, resulta ser o mesmo relativo à da aplicação em 2012 do previsto na verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (I.S.) na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, quanto à propriedade terrenos de construção, bem como no seu art. 6º, e ainda no art. 46º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (C.I.M.I.).

Acaba a recorrente a indicar como violados o dito art. 28º os arts. 37º, 38º, 41º e 45º do C.I.M.I. e o n.º 1 do art. 11º da Lei Geral Tributária.

2 - O caso concreto.

Do conjunto de factos dados como provados a fls. 74, e ainda de fls. 20 e 21, resulta ter sido liquidado I.S. relativo ao ano de 2012 relativo a prédio urbano inscrito na matriz como terreno para construção, o qual tinha avaliado em € 1 426 650,00.

3. Direito aplicável.

Conforme resulta do princípio da legalidade tal como se encontra previsto no art. 103.º n.º 2 da C.R.P., e sendo a norma em causa de incidência, não se pode através da via interpretativa afirmar um resultado que não se encontra expresso na lei, conforme resulta do princípio da legalidade previsto no art. 103.º n.º 2 da Constituição. Aliás, da proposta da dita Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, tal como se encontra disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012, foram apenas indicadas as necessidades de obter receitas para fazer face à situação orçamental deficitária, sem que da mesma não resulta qualquer referência à possibilidade de aplicar também a dita taxa também quanto a terreno para construção.

E da discussão da dita proposta acessível no mesmo Diário colhe-se apenas referência à aplicação de uma “taxa especial” a pagar apenas pelos proprietários de “prédios urbanos” de “muita elevada vaia” au “de luxo”, vulgarmente designados como “casas”.

Acresce que sobre o objeto do recurso, tem-se pronunciado reiteradamente e de forma uniforme o Supremo Tribunal Administrativo, no seguinte sentido:

“Não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI - subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral - uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.”

Assim, nomeadamente, pelos acórdãos de 9-7-14 e de 23-4-2014 nos processos n.º 271/14-30 e 467/14-30, cujo teor é acessível em www.dgsi.pt, a que se seguiram vários outros.

Poderá ser de proferir decisão sumária, nos termos do art. 656.º do C.P.C., aplicável subsidiariamente.

4. Concluindo:

O recurso é de julgar improcedente por manifestamente infundado, com os fundamentos constantes dos acima referidos acórdãos.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A Impugnante é proprietária de um lote de terreno de construção inscrito na matriz urbana sob o artigo 9585 da freguesia de, Concelho de Loulé (cfr. fls. 21 dos autos);

B) O valor patrimonial do prédio referido na alínea anterior, aquando da emissão da liquidação era de €1.426.650,00 (cfr. fls. 20 e 21 dos autos);

C) O prédio referido na alínea A) está descrito na caderneta predial com “valor patrimonial actual de “€1.426.650,00” e “Tipo de coeficiente de localização: Habitação.” (cfr. fls. 21 dos autos);

D) Por avaliação feita em 22/02/2013, o Serviço de Finanças de Loulé - 1 fixou o valor patrimonial em €1.426.650,00 (cfr. fls. 21 dos autos);

E) O prédio em causa é um terreno para construção (cfr. fls. 21 dos autos);

F) Em 14/07/2013 foi emitida liquidação n.º 2013003818873 referente a Imposto de Selo, no valor de €14.266,50 (cfr. fls. 21 dos autos);

De direito

Considerando o mº juiz “a quo” que o terreno para construção fora objecto da incidência da norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014 incidência cuja legalidade a impugnante questionava, entendeu face aos factos dados como provados que esta norma de incidência não abrangia os terrenos para construção cuja edificação seja para habitação, pelo que a liquidação deste imposto violou essa mesma norma e, por ilegal, este acto administrativo não podia manter-se na ordem jurídica, razão pela qual o anulou.

A Fazenda Pública como se pode ver das suas alegações e conclusões de recurso sustenta que a incidência desse imposto decorre da abrangência do conceito de prédio urbano ínsita no artigo 2 n.º 1 do CIMI cujas espécies o artigo 6º do mesmo diploma legal distingue e onde os terrenos para construção aparecem qualificados como sendo também prédios urbanos para efeitos do CIMI.

Refere que sendo os terrenos para construção tidos como prédios urbanos em sede IMI nada obsta que tendo presente que o conceito de prédios com afectação habitacional a que alude o disposto na verba n.º 28 da TGIS compreenda também os terrenos para construção pois esse conceito não implica necessariamente a existência prévia de edifícios ou construções.

A sentença recorrida porque interpretou o disposto na verba 28 do TGIS de forma a excluir a afectação habitacional dos terrenos para construção enferma de erro de julgamento de direito pelo que deve ser revogada.

A recorrida considera que o Tribunal “a quo” fez uma correcta interpretação do disposto na verba n.º 28 do TGIS pelo que a sentença recorrida é de manter.

Vejamos:

Trata-se de questão que foi já por várias vezes apreciada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que considerando estar em causa a interpretação da norma de incidência objectiva constante da verba 28.1 da TGIS na redacção da Lei 33-A/2012 de 29 de Outubro ou seja na redacção anterior à lei do Orçamento de Estado para 2014 que veio a integrar de modo expresso os terrenos para construção na referida verba no 28 do TGIS.

Efectivamente antes da Lei do Orçamento de Estado para 2014 os terrenos para construção não eram abrangidos directamente na verba 28 da TGIS.

E porque o legislador não tem uma definição de prédio urbano com afectação habitacional nem a lei do Orçamento para o ano de 2014 tem carácter interpretativo há que decidir da bondade da sentença recorrida e das razões do recurso.

Porque a questão tem sido objecto de múltiplas decisões desta Secção do Contencioso Tributário do STA e não se vê razão alguma para decidir diferentemente chamamos à colação a doutrina do acórdão do STA de onde interviemos como adjunto e que passaremos a transcrever na parte que ao caso importa:

“A questão que se coloca no presente é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, particularmente se ela inclui terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “com afectação habitacional” a que alude a referida verba.

A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de liquidação de Imposto do Selo relativo a 2012, no valor de €6.572,41, anulando-o e determinando a restituição à impugnante do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios, no entendimento de que mostrando-se provado que o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, a liquidação enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, no entendimento segundo o qual naquela norma de incidência estão abrangidos os terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional, como alegadamente resulta da letra da lei.

A recorrida defende a manutenção do julgado recorrido

Vejam os.

Desde já se adianta que o presente recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões que ficaram devidamente explicitadas nos acórdãos proferidos por esta Secção no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e no dia 23 de Abril de 2014, nos processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 (Sendo que nos quatro primeiros acórdãos citados o ora relator interveio como 2º Adjunto) nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. É um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário

prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédio (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação)

Reitera-se esta jurisprudência, uma vez que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme a orientação jurisprudencial supra assinalada.

Conclui-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida.

A sentença ora sob recurso ao julgar procedente a impugnação fez uma interpretação de acordo com a jurisprudência exposta.

E essa interpretação é de confirmar.

Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.**Assunto:**

Contra-ordenação fiscal. Recurso. Apensação.

Sumário:

- I — A Fazenda Pública tem legitimidade para interpor recurso do despacho judicial que determinou a apensação de diversos processos de impugnação de decisões administrativas de aplicação de coima proferidas em autos de contra-ordenação por a identidade do infractor ser a mesma em todas elas;*
- II — No momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontram pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, o juiz deve ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no art. 25º do Código de Processo Penal;*
- III — Na fase judicial, a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho (cfr. art. 64º do RGCO e 82º do RGIT).*

Processo n.º 124/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre do despacho que, proferido em 17/11/2014 no processo n.º 1143/14.9BEPNF-A do TAF de Penafiel [recurso de decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxa de portagem pela utilização em 17/2/2013, de identificado troço da auto-estrada (A4) no veículo matrícula-UX], admitiu liminarmente este recurso, bem como três outros recursos também interpostos pela mesma recorrente e tendo por objecto questões de idêntica natureza, e determinando, em seguida, a respectiva apensação a este processo n.º 1143/14.9BEPNF-A.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

A. Vem o presente recurso interposto do douto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pela arguida, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pela Meritíssima Juíza *a quo*, de todos os processos de recurso de contra-ordenação que lhe foram distribuídos, do mesmo recorrente, o que resultou na apensação de 3 processos de contra-ordenação aos presentes autos.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, que “*resulta da consulta do sistema informático que, me foram distribuídos outros processos de recurso de contra-ordenação instaurados por esta mesma recorrente*”, determinando conseqüentemente, a apensação de 3 processos a estes autos.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Observa-se de perto, quanto a esta questão, o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes, que se transcreve:

“Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça pelo menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo esta possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado.

Por isso, deve-se concluir que será aplicável subsidiariamente o preceituado no n.º 2 do art. 73º do RGCO.”

F. Quanto à subida imediata do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto no art. 84º, do RGIT, complementado pelo RGCO, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º, do RGIT, nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

G. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu apensar todos os recursos de contra-ordenações do mesmo recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

H. Especificando o que para aqui releva, quanto à apensação de vários processos de contra-ordenação e por forma a evitar neste âmbito a formação de caso julgado parcial, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido no duto despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com o mesmo e considerando que tal despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade como art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/11/2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17/01/2007, proc. 01124/06.

I. A decisão subjacente ao duto despacho *a quo*, de apensação dos 3 processos de contra-ordenação distribuídos à Meritíssima Juíza *a quo*, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

J. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), sendo que não existe nestes diplomas, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação.

K. O artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

L. Neste âmbito importa observar o entendimento do Ilustre Juiz do TEDH Paulo Pinto de Albuquerque, in “Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem”, Universidade Católica Editora, 2011, em anotação ao art. 36º, p. 128: “O critério do artigo 36º só opera relativamente aos processos que se encontrem na fase administrativa (...) Na fase judicial, a conexão rege-se pelo disposto nos artigos 24º e seguintes do CPP.”

M. Assim, por força do disposto no art. 41º do RGCO, quanto à unidade e apensação de processos, terá de se recorrer aos preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, às normas do Código de Processo Penal (CPP).

N. Perscrutado o referido diploma legal, temos que, quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24º.

O. As infracções por falta de pagamento de taxas de portagens, como as dos presentes autos e dos autos ora apensados, não são cometidas através da mesma acção, na mesma ocasião ou lugar, não sendo também uma causa ou efeito das outras, nem se destinando umas a continuar ou a ocultar as outras, não sendo praticadas por vários agentes em comparticipação, não se verificando igualmente qualquer outra das condições aí taxativamente previstas - Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/12/2013, proc. n.º 07056/13.

P. Quanto à conexão subjectiva que sustentou a opção da Meritíssima Juíza *a quo*, salvaguardando-se que o art. 25º do Código de Processo Penal, limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º, a todos os crimes cometidos na área de uma mesma comarca, da competência de diferentes tribunais dessa área, mas não prescinde, salvo melhor opinião, dos critérios de conexão processual subjectiva do art. 24º, sob pena de essa taxatividade perder toda a razão de ser, e se permitir mais, quando os crimes são do conhecimento de dois ou mais tribunais, com sede na mesma comarca, do que quando a apreciação da ocorrência de mais do que um crime cometido pelo mesmo agente é da competência do mesmo tribunal.

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos do art. 24º do CPP.

R. E nesse pressuposto, só o funcionamento da conexão permite a apensação de processos, nos termos do n.º 1 do artigo 29º do mesmo diploma legal, que tem em vista a economia processual e uniformidade de julgamento, mas impõe-se que se verifiquem, desde logo, os elementos objectivos de conexão tipificados na lei, o que não ocorre *in casu*.

S. No caso em apreço, os processos apensados correspondem ao levantamento de vários autos de notícia, autónomos entre si, face aos restantes, que deram lugar a diversos e independentes processos de contra-ordenação, aos quais, por decisão de condenação, foi aplicada a coima respectiva, ainda não transitada em julgado.

T. Sucede que, os 4 processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pela Meritíssima Juíza *a quo*, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 4 recursos dos processos de contra-ordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal *a quo*.

W. Entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que o douto despacho enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a unicidade e apensação de processos, mormente os artigos 24º, 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que estão em causa recursos de processos de contra-ordenação tributária.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, em consequência, seja revogada a decisão recorrida.

1.3. Respondeu o Ministério Público no TAF de Penafiel, concluindo nos termos seguintes:

1ª. - Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da/o douta/o decisão/despacho posta/o em crise, a/o qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “*erro na aplicação do direito,*” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “*errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,*” (sic), designadamente das “*que regem a unicidade e apensação de processos, mormente os artigos 24º 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º ao RGCO*” (sic).

2ª. - Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (n.º 1, do art. 83º do RGIT e art. 73º, n.º 2 do RGIMOS, aplicável *ex vi* alínea b) do art. 3º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da requerida e judicialmente determinada subida imediata, visto o objecto do presente recurso e o prescrito no n.º 1, do art. 407º do CPP, subsidiariamente aplicável nos termos do disposto no art. 41º daquele RGIMOS, julga-se adequado o fixado regime de subida.

3ª. - A argumentação do/a R. baseia-se no, se não errado, pelo menos infundamentado pressuposto de que “*A decisão subjacente o douto despacho a quo, de apensação de 3 processos de contra-ordenação.../... aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.*” (sic conclusão I).

4ª. - Sendo inegável a identidade do/a arguido/a/recorrente em todos os processos de contra-ordenação e subsequentes recursos apresentados em causa e constituindo embora esta, nos termos que de seguida melhor se exporão, fundamento bastante e suficiente para a determinada apensação dos referidos 3 (três) processos ao presente, inquestionável é todavia também, que da/o douta/o decisão/despacho *sub judice* não consta que tenha sido tal fundamento o único para decidir a determinada respectiva apensação.

5ª. - Sendo facto que apenas discorre e argumenta o/a R. com base em tal pressuposto e tendo ainda em conta a suficiência do pressuposto em causa, não cabe aqui cuidar dos demais (eventuais) fundamentos da decidida apensação, que sempre extravasariam o objecto do interposto recurso, delimitado, nos termos legais, pelas conclusões do/a R..

6ª. - O/A R. apresenta interpretação, absolutamente inovadora mas, salvo melhor entendimento, inaceitável, do disposto nos citados preceitos legais do CPP, mormente no respectivo art. 25º.

7ª. - Pretende o/a R. que “*quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24*” (sic conclusão N.) e “*Quanto à conexão subjectiva.../... que o art. 25º do Código de Processo Penal, limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º, .../...*” (sic conclusão P.).

8ª. - Porém, ao contrário do que, aparentemente defende o/a R., o art. 25º do CPP dispõe quanto à conexão de processos, não só da competência de tribunais com sede na mesma comarca mas, desde logo, naturalmente, também do mesmo tribunal, prescrevendo a conexão subjectiva, sendo indiscutível, face ao respectivo teor que, independentemente da existência, ou não, de conexão objectiva nos termos

previstos nas diversas alíneas do n.º 1 do art. 24º, há conexão, quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes (neste contexto, várias contra-ordenações), cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca e logo, por maioria de razão, também do mesmo tribunal.

9ª. - A própria letra do art. 25º afasta a interpretação pugnada pelo/a R. de que o mesmo apenas “*amplia*” “*o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º*” (sic).

10ª. - A expressão “*Para além dos casos previstos no artigo anterior*” constante do art. 25º em análise significa inequivocamente que aos casos previstos no artigo anterior, se acrescentam/adicionam/aditam/juntam outros, não se reportando por conseguinte, manifestamente, apenas aos mesmos casos quando o respectivo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca.

11ª. - A conclusão do/a R. - “*O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.*” (cfr. conclusão Q.) -, resulta, além de indemonstrada, inaceitável face à letra e espírito da lei.

12ª. - Sendo embora a economia processual e a uniformidade de julgados os critérios que presidem à conexão de processos, sendo certo que, no ao último concretamente concerne, a ausência de apensação pode implicar decisões contrárias quanto à mesma situação, em última instância, o princípio que subjaz à conexão/apensação, é o do direito ao devido processo legal que constitui direito fundamental consagrado na DUDH (cfr. art. 8º), que se concretiza, entre outros, nos princípios da justiça material, da equidade e do direito de defesa, constitucionalmente consagrados (cfr. art.s 20º, 32º, n.º 10 e 202º, n.º 2 da CRP).

13ª. - A não determinação de apensação dos processos, quando (como no caso) entre os mesmos se verificar qualquer das situações de conexão previstas na lei, (de conexão objectiva ou subjectiva, portanto e no caso então, pelo menos subjectiva), e não se verificando as excepções legalmente previstas para a separação de processos (cfr. art. 30º do CPP) - aplicáveis *mutatis mutandis* para a manutenção da autonomia de processos conexos entre si - constitui ilegalidade, por errada aplicação do direito, mormente, do citado/analizado pelo/a R., art. 25º do CPP.

14ª. - Pretendendo o R. “*.../... que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 4 recursos dos processos de contra-ordenação.*” (sic parte final da conclusão U.), contrapõe-se que não só pode como aliás deve, sob pena de ilegalidade por violação das prescrições dos art.s 25º e 29º do CPP.

15ª. - Concluindo a final o/a R. “*ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo*” (sic conclusão V), conclui ao contrário o MP que, verificando-se como inquestionavelmente se verifica no caso, conexão subjectiva, ilegal seria não determinar a apensação.

16ª. - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada apensação válida e legal, o douto despacho recorrido deve ser confirmado/mantido.

Termina pedindo a confirmação do julgado recorrido.

1.4. A Meritíssima Juíza sustentou o decidido (cfr. despacho de fls. 111 dos autos).

1.5. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre a Fazenda Pública do despacho do TAF de Penafiel de 17.11.2014, na parte em que determinou a apensação de processos de contra-ordenação.

No essencial, sustenta a Fazenda Pública a sua legitimidade para interpor o presente recurso, a possibilidade de recorrer da decisão em causa, o efeito suspensivo do recurso e, quanto à questão de fundo, a ilegalidade da apensação determinada.

Vejamos:

1. Quanto ao recurso interposto

Face à actual redacção do n.º 1 do art. 83º do RGIT não oferece qualquer dúvida que o representante da Fazenda Pública tem legitimidade para recorrer, em matéria de contra-ordenações, das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo quando valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância e não for aplicada sanção acessória.

Já será questionável que o possa fazer a coberto do disposto no n.º 2 do art. 73º do RGCO desde logo porque esse preceito parece restringir essa possibilidade aos recursos das sentenças excluindo o seu uso em outras situações, inclusivamente nos casos de recursos de despachos proferidos nos termos do art. 64º do mesmo normativo, como resulta do simples confronto daquele n.º 2 com os n.ºs. 1 e 3 do mesmo preceito.

Considera-se, no entanto, numa óptica de conformidade constitucional e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a já falada alteração do n.º 1 do art. 83º do RGIT, que em casos como o dos autos se deve ter por legalmente admissível a interposição de recurso.

É certo, como decorre do texto legal, que a aceitação deste recurso, que fundamentalmente funciona como válvula de segurança do sistema de alçadas, só tem lugar quando o mesmo se mostre manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência, sendo que a utilização do advérbio “*manifestamente*” claramente aponta para excepcionalidade desse

recurso. Na verdade, como se ponderou no douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 25.03.2009 - Rec. n.º 0106/09, com referência ao n.º 2 do art. 73º do RGCO, «[o] *objectivo desta disposição, ao prever a possibilidade de aceitação de recursos nos casos em eles são manifestamente necessários para melhoria da aplicação do direito, não é viabilizar a correcção de decisões que optem por uma determinada corrente jurisprudencial, mas sim permitir a emenda de erros jurisprudencialmente inadmissíveis, que estejam à margem de qualquer corrente jurisprudencial*».

Porém, não obstante não se tenha por juridicamente aberrante ou jurisprudencialmente inadmissível a decisão que determinou a apensação de processos, a verdade é que, como se assinala no despacho que admitiu o recurso, não é pacífica a questão da apensação de processos de contra-ordenação, sendo por demais evidente a existência de alguma indefinição sobre a matéria que a jurisprudência parece espelhar e que mais se terá acentuado com a alteração do art. 25º do RGIT, operada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dez..

Entende-se, neste contexto, que se impõe a intervenção deste Supremo Tribunal, em ordem à melhoria da aplicação do direito e à promoção da uniformidade da jurisprudência.

De resto, como se refere no despacho que admitiu o recurso, a fls. 92 e 93, “*com a apensação dos processos o valor das coimas ultrapassa o valor de € 1.250,01.*”

Agiu bem, pois, a Mma. Juíza *a quo* ao admitir o presente recurso, não merecendo reparo o efeito que lhe foi fixado, face às normas citadas (cfr., quanto a este aspecto, Jorge Lopes de Sousa/Manuel Simas Santos, RGIT Anotado, 2ª edição, pág. 528).

2. Quanto à questão de fundo.

É inquestionável que a alteração da norma relativa à punição do concurso de contra-ordenações, operada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dez., reduziu em muito a utilidade ou necessidade da apensação de processos de contra-ordenação pois, com essa alteração, a regra passou a ser a do cúmulo material das sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso, substituindo a regra da sanção única, em cúmulo jurídico, que vigorou em 2009 e 2010.

Contudo, salvo melhor entendimento, a economia processual e a uniformidade de julgamento, permitindo o apuramento das hipóteses de infracções de natureza continuada e uma avaliação mais consistente da medida da culpa do eventual infractor, são razões que amplamente justificam a apensação dos processos de contra-ordenação.

A apensação, em matéria de direito sancionatório, é sobretudo determinada pela conexão existente entre os processos a apensar.

Sendo o RGIT omissivo quanto a esta temática haverá que recorrer ao RGCO, *ex vi* do seu art. 3º, alínea b).

Sucede que o RGCO também omite quanto à matéria em causa havendo, por isso, que recorrer às normas do CPP, *ex vi* do art. 41º do RGCO.

Os casos de conexão são aqueles a que aludem os arts. 24º e 25º, ambos do CPP, dispondo o art. 29º do CPP que em caso de conexão é organizado um só processo e que se tiverem sido instaurados processos distintos, logo que a conexão for reconhecida procede-se à apensação de todos àquele que respeitar ao ilícito determinante da competência por conexão [n.ºs. 1 e 2 do preceito).

A Recorrente sustenta a sua pretensão recursiva na não verificação dos critérios de conexão.

Alega, concretamente, “*as infracções por falta de pagamento de portagens, como as dos presentes autos e dos autos ora apensados, não são cometidos através da mesma acção, na mesma ocasião ou lugar, não sendo também umas, causa ou efeito das outras, nem se destinando umas a continuar ou ocultar as outras, não sendo praticadas por vários agentes em comparticipação, (...)*” - cfr. Conclusão O.

Alega ainda que “*(...)os processos apensados correspondem ao levantamento de vários autos de notícia, autónomos entre si, face aos restantes, que deram lugar a diversos e independentes processos de contra-ordenação, aos quais, por decisão de condenação, foi aplicada a pena respectiva, ainda não transitada em julgado*” - cfr. Conclusão S.

Alega também que, “*(...), os 4 processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si*” - cfr. Conclusão T.

Ora, salvo melhor entendimento, limitando-se a Mma. Juíza *a quo* a determinar a apensação ao presente processo dos “*outros processos de recurso de contra-ordenação*”, instaurados por esta mesma recorrente, que lhe foram distribuídos, carece o despacho recorrido de base factual bastante que permita apreciar e decidir o presente recurso.

Nesta conformidade, concedendo-se provimento ao recurso, sou de parecer que deverá ser determinada a baixa dos autos à 1ª instância para fixação da matéria de facto.»

1.6. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

2. No que ora releva, o despacho recorrido (fls. 65 dos autos) tem o teor seguinte:

«Despacho:

Por ser legal, tempestivo e obedecer às exigências legais, admito liminarmente o recurso (arts. 63º, nº1, do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82,

de 27 de Outubro e alterações posteriores (RGIMOS), 3º, alínea b) e 80º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Sucede que, resulta da consulta do sistema informático que, me foram distribuídos outros processos de recurso de contraordenação instaurados por esta mesma recorrente.

Todos esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais.

Assim, admito liminarmente todos os recursos desta recorrente que me foram distribuídos, cf. arts. 63º, n.º 1, do RGIMOS, 3º, alínea b) e 80º, n.º 1, do RGIT e, determino a sua apensação a estes autos.

Junte cópia deste despacho a esses processos.

Notifique.

D.N.

Notifique a Fazenda Pública nos termos e para os efeitos do disposto no art. 81, n.º 2, do RGIT.

Prazo: 10 (dez) dias.

D.N.»

3.1. A questão a decidir nos presentes autos reconduz-se, tão só, à de saber se o despacho recorrido enferma de erro na aplicação do direito ao ter determinado a apensação aos autos de três outros recursos de contra-ordenação tributários da mesma recorrente que haviam sido distribuídos à mesma juíza.

Com efeito, como bem alega o MP, as questões da legitimidade da Fazenda Pública para o presente recurso e o efeito deste não são questões controvertidas nos autos (cfr. resposta à motivação do recurso e despacho de admissão deste, a fls. 92/93, *in fine*, dos autos), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

3.2. Por outro lado, tendo o recurso sido interposto e admitido ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 73º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, entende este Supremo Tribunal (que tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e noutros que se encontram na fase procedimental administrativa) que se justifica a admissão do recurso com aquele fundamento, dada a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente (cfr. neste mesmo sentido, os recentes acórdãos deste STA de 4/3/2015, proc. n.º 1396/14, e de 11/3/2015, proc. n.º 74/15).

Vejamos, pois,

3.3. A questão suscitada – saber se é ilegal a decisão de apensação aos autos de outros três recursos de contra-ordenação interpostos pela mesma recorrente e distribuídos à mesma sra. Juíza – é questão já por diversas vezes apreciada por esta Secção do STA (em recursos deduzidos contra decisões do mesmo teor da ora recorrida e em que as alegações são em tudo idênticas às do presente recurso), tendo obtido resposta com a qual inteiramente concordamos (e que, aliás, já subscrevemos), motivo por que ora nos limitaremos a reproduzir a fundamentação aduzida em tais arestos (referimo-nos aos supra citados acórdãos proferidos nos procs. n.ºs. 1396/14 e 74/15, bem como ao acórdão, também de 11/3/2015, proferido no proc. n.º 1557/14 e ao acórdão de 8/4/2015, proc. n.º 075/15).

Aí se afirma, além do mais:

«Dispõe o artigo 24º, sob a epígrafe “Casos de conexão”:

1 - Há conexão de processos quando:

a) O mesmo agente tiver cometido vários crimes através da mesma acção ou omissão;

b) O mesmo agente tiver cometido vários crimes, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros;

c) O mesmo crime tiver sido cometido por vários agentes em participação;

d) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes em participação, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros; ou

e) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes reciprocamente na mesma ocasião ou lugar.

2 - A conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Por sua vez, dispõe o artigo 25º, sob a epígrafe “Conexão de processos da competência de tribunais com sede na mesma comarca”:

Para além dos casos previstos no artigo anterior, há ainda conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca, nos termos dos artigos 19.º e seguintes.

Com interesse, dispõe também o artigo 29.º, sob a epígrafe “Unidade e apensação dos processos”:

1 - Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo.

2 - Se tiverem já sido instaurados processos distintos, logo que a conexão for reconhecida procede-se à apensação de todos àquele que respeitar ao crime determinante da competência por conexão.

A competência por conexão encontra a sua razão justificativa, "...antes de tudo, (na) economia processual. Mas não só, pois a ela crescem - quando não mesmo se sobrepõem - razões de boa administração da justiça penal (juntando processos conexos será provavelmente mais esgotante a produção probatória e respectiva cognição) e mesmo de prestígio das decisões judiciais (pois desaparecerá o perigo de uma pluralidade de decisões sobre infracções conexas se contradizerem materialmente).", cfr. Jorge Figueiredo Dias, Direito processual Penal, primeiro volume, pág. 347. Também, no mesmo sentido, esclarece Germano Marques da Silva, Curso de Processo Penal, I, págs. 193 e 194 que: "O princípio geral de que parte o CPP é o de que a cada crime corresponde um processo para o qual é competente o tribunal definido em função das regras da competência material, funcional e territorial.

A lei admite, porém, que a regra básica de que a cada crime corresponde um processo seja alterada, organizando-se um só processo para uma pluralidade de crimes, desde que entre eles exista uma ligação que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente. A esta ligação entre os crimes, que determina excepções à regra de que a cada crime corresponde um processo e às regras de competência material, funcional e territorial, definidas em função de um só crime, chama a lei conexão e consequentemente a denominada competência por conexão (epígrafe da secção III, cap. II, livro I) representa um desvio às regras normais da competência em razão da organização de um único processo para uma pluralidade de crimes ou da apensação de vários processos que hão-de ser apreciados e decididos conjuntamente.

A conexão de processos é determinada por conveniência da Justiça. Ou porque há entre os crimes uma tal ligação que se presume que o esclarecimento de todos será mais fácil ou mais completo quando processados juntamente, evitando-se possíveis contradições de julgados e realizando-se consequentemente melhor justiça ou porque o mesmo agente responde por vários crimes e é conveniente julgá-los a todos no mesmo processo até para mais fácil e melhor aplicação da punição do concurso de crimes (art. 77.º do CP)".

No mesmo sentido já se pronunciou o Tribunal Constitucional, entre outros, no acórdão n.º 21/2012, datado de 12/01/2012: "A regra geral é a de que a cada crime corresponde um processo, para o qual é competente determinado tribunal, em resultado da aplicação das regras de competência material, funcional e territorial. Contudo, tendo em vista objetivos de harmonia, unidade e coerência de processamento, celeridade e economia processual, bem como para prevenir a contradição de julgados, em certas situações previstas nos artigos 24.º e 25.º do Código de Processo Penal, a lei admite alterações a esta regra, permitindo a organização de um único processo para uma pluralidade de crimes, exigindo-se, no entanto, que entre eles exista uma ligação (conexão) que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente".

Portanto, a competência por conexão tem a sua razão de ser, essencialmente, na melhor realização da justiça, na conveniência da justiça e na economia processual.

Se é certo que, no caso concreto, tais razões não encontram guarida no disposto no artigo 24º, tal como bem refere a Fazenda Pública no seu recurso, não é menos certo que são acolhidas pelo disposto no artigo 25º, ou seja, pela conexão subjectiva, a identidade do infractor, que é o mesmo, e se encontra sujeito a ser julgado uma pluralidade de vezes por várias infracções.

E esta conexão pode, e deve, operar nas diversas fases procedimentais e processuais tendentes à apreciação e punição (ou absolvição) da infracção cometida pelo mesmo infractor.

Seja na fase administrativa, o que incumbe ao órgão da administração determinar, seja na fase judicial, o que incumbe ao juiz competente, o que, desde logo, é imposto pelo disposto no n.º 2 do artigo 24º, a conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Portanto, encontrando-se o juiz, a quem compete o julgamento da impugnação da decisão administrativa que aplicou a sanção, perante uma multiplicidade de processos, em que o infractor é o mesmo, que lhe foram distribuídos a si, ou aos outros juizes do mesmo Tribunal, deve averiguar da possibilidade de ordenar a apensação de todos os processos àquele que for o determinante da competência por conexão, de modo a que realize um só julgamento.

Sendo certo que, o facto de não se ter ordenado a apensação de todos os processos na fase administrativa, face ao preceituado naquele artigo 24º, n.º 2, não impede que seja ordenada essa mesma apensação na fase judicial, cfr: artigo 29º, n.º 2, no despacho liminar ou em qualquer momento, antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr: artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.

Nesta medida, incumbe ao juiz a quem compete o julgamento das impugnações das decisões administrativas, apreciar da aplicabilidade do disposto naquele artigo 25º do CPP, configurando-se, assim, o reconhecimento da conexão de processos e a determinação da apensação dos mesmos como um dever e não como uma faculdade que é concedida ao juiz, tudo em vista da melhor realização da justiça e da economia de meios (encontra-se já pendente na Assembleia da República o Projecto de Lei 771/XII, que "Procede à oitava alteração da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, visando um regime sancionatório mais equitativo nas situações de incumprimento do pagamento de taxas de portagem em

infraestruturas rodoviárias”, tendo em vista “...moderar e equilibrar o quadro sancionatório atual, tornando-o mais equitativo, sem prejuízo da eficácia inerente ao sistema de cobrança em vigor...”, abrangendo, quer os valores dos montantes das coimas, quer o modo de processamento e pagamento das diversas infracções quando o infractor é o mesmo, pretendendo-se a sua aplicação, também, “...aos processos de contraordenação instaurados que ainda não tenham transitado em julgado...”»

Sufragando, como acima se disse, esta fundamentação e dado que nas alegações da recorrente também não se vislumbra o aporte de novos argumentos relevantes susceptíveis de afastarem ou infirmarem a referida interpretação jurisprudencial, haveremos de concluir, atendendo até ao disposto no n.º 3 do art. 8º do CCivil, que a decisão recorrida não enferma do erro de julgamento que lhe é imputado, isto é, por ter ordenado a apensação de todos os processos da mesma natureza, respeitantes ao mesmo infractor, sendo que, atendendo ao teor do próprio despacho recorrido, do qual consta que os outros processos de recurso distribuídos são interpostos pela mesma recorrente, e a que as partes não questionam que tais recursos respeitam, igualmente, a processos de contra-ordenação por falta de pagamento de portagens, não se vê que haja de ordenar-se a baixa dos autos à 1ª instância para fixação de matéria de facto nos termos invocados pelo MP.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão recorrida.
Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Incompetência em Razão do Território. Impossibilidade do conhecimento oficioso.

Sumário

- I — O artigo 17.º do CPPT estabelece, para os processos de impugnação e de execução fiscal, um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial que se afasta do regime estabelecido no artigo 13.º do CPTA.*
- II — Nos termos desse regime, a infracção das regras de competência territorial determina a incompetência meramente relativa do Tribunal (cfr. o n.º 1 do artigo 17.º), sendo que essa incompetência apenas pode ser arguida, no processo de execução, pelo executado, até findar o prazo para a oposição (cfr. a alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º do CPPT).*
- III — Como tal, a infracção às regras de competência territorial não pode ser oficiosamente conhecida em oposição à execução fiscal.*

Processo n.º 164/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A..... e Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional do despacho liminar proferido no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 1608/13.0BESNT

1. RELATÓRIO

1.1 O Ministério Público (adiante Recorrente), através do seu Representante junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo do despacho liminar por que a Juíza declarou aquele Tribunal incompetente em razão do território para conhecer da oposição deduzida por A..... a uma execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade, reverteu contra ele por ter sido considerada pelo órgão da execução fiscal responsável subsidiária pelas dívidas exequendas.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.3 O Recorrente apresentou alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor (¹):

«I- Recorre o Ministério Público da douta sentença [(2)] proferida a fls. 23 a 24 dos autos (suporte físico do processo), mediante a qual se declarou a incompetência, em razão do território, deste TAF de Sintra, e determinou a posterior remessa dos autos para o Tribunal Tributário de Lisboa por ser este o competente, em razão do território, para conhecer da oposição apresentada por A..... na sequência de reversão contra a mesma em função da sua qualidade de eventual responsável subsidiária, e relativamente à execução fiscal a correr termos pelo Serviço de Finanças da Amadora -3, da responsabilidade originária da sociedade “B....., Lda.”..

II- São duas únicas as questões a apreciar no âmbito do presente recurso, sendo que a segunda delas se invoca a título subsidiário. Primeiro, consiste em saber se a incompetência territorial pode ser conhecida oficiosamente, de acordo com o artigo 13.º do CPTA, sem que tenha sido invocada por qualquer das partes, como sustenta o Mmo. Juiz [do Tribunal] a quo. Por outro lado, e em segundo lugar, importará saber se o domicílio mencionado no artigo 151.º do CPPT se reporta ao domicílio do devedor originário ou, e como o entendeu o Mmo. Juiz [do Tribunal] a quo, se refere ao devedor revertido.

III- Na sentença ora em recurso foi sufragado o entendimento de que, e de acordo com o disposto no artigo 151.º CPPT e face à residência em Lisboa da Oponente, devedora por reversão, seria o Tribunal Tributário de Lisboa, que não o TAF de Sintra, o competente territorialmente para conhecer da oposição, e daí a verificação da excepção dilatória de incompetência relativa, considerada de conhecimento oficioso nos termos do artigo 13.º do CPTA, com a consequente ordem de remessa dos autos àquele tribunal.

IV- Entendemos, pela nossa parte, que a decisão recorrida integra erro de julgamento de direito, por errada interpretação e aplicação da lei, e por violação da lei, mais precisamente da disposição do artigo 17.º, n.º 2, alínea b), do CPPT, uma vez que em processo judicial tributário, e ao contrário do eu sucede no contencioso administrativo, e relativo a execução fiscal ou respectivos incidentes, seja a oposição, como é o caso, e face à referida norma do artigo 17.º, n.º 2, alínea b), do CPPT, a incompetência territorial não é de conhecimento oficioso.

V- Tal significa que a incompetência territorial, para ser conhecida, teria de ser invocada pela executada, a ora Oponente, o que não sucedeu, pelo que estava vedado ao juiz conhecer oficiosamente da incompetência territorial do TAF de Sintra.

VI- Por outro lado, e ainda que tal não se entenda, o certo é que o domicílio a que alude o artigo 151.º do CPPT é o do devedor que consta do título executivo, não o do devedor subsidiário, e como aquele tem o domicílio na Amadora, área territorial do TAF de Sintra, sempre seria este o competente em razão do território para apreciar do incidente de oposição, e daí também o erro de julgamento de direito de que padece a decisão recorrida.

VII- Assim, nestes termos, e nos demais de direito que doutamente não deixarão de ser supridos, deve o presente recurso ser julgado procedente, e, por via disso, ser revogada a sentença recorrida, e determinado o prosseguimento da oposição neste TAF de Sintra e se a tal nada mais obstar:

Porém, V. Exas., Venerandos Conselheiros, apreciarão e decidirão como for de Direito!».

1.4 Não foram apresentadas contra alegações.

1.5 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, e o Procurador-Geral Adjunto absteve-se de emitir parecer, atenta a qualidade de Recorrente do Ministério Público.

1.6 Foram colhidos os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.7 As questões a apreciar e decidir são, por esta ordem, as de saber *i)* se o Tribunal *a quo* podia ter conhecido oficiosamente da competência em razão do território e, na afirmativa, *ii)* se o tribunal territorialmente competente para conhecer da oposição deduzida por quem foi chamado à execução fiscal na qualidade de responsável subsidiário é o da área do domicílio dele ou o da área do domicílio ou sede do devedor originário.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A decisão recorrida é uma rejeição liminar, ou seja, uma decisão que não entrou no mérito da causa, motivo por que também não entrou na apreciação e discussão da matéria de facto, designadamente com a produção de prova sobre os fundamentos que poderiam relevar para a decisão de fundo, o que a dispensa da fixação da matéria de facto provada. Em todo o caso, porque a decisão recorrida integra a referência a diversa factualidade e circunstâncias processuais, afigura-se-nos pertinente deixá-la aqui reproduzida, na parte relevante:

«[...]»

Nos termos do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ex vi do artigo 2.º, alínea c) do CPPT, “O âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria”.

Não logra, no caso vertente, aplicação o disposto no artigo 17.º, n.º 2 do CPPT, acerca das situações em que não é possível o conhecimento oficioso da incompetência em razão do território, porquanto, como se conclui do teor do n.º 1 do referido artigo, aquele dispõe, apenas, quanto à competência do Tribunal no processo de impugnação judicial [alínea a)] e do Serviço de Finanças no processo de execução fiscal [alínea b)].

Subsiste, assim, a regra geral enunciada.

Na análise da competência territorial importa ter presente, por um lado, o disposto no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), concretamente, os seus artigos 39.º e 50.º, e o Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio, e respectivo Mapa Anexo.

Por outro lado, importa atentar no regime constante do CPPT, concretamente, os seus artigos 12.º, n.º 1 e 151.º, nos termos conjugados dos quais, para o conhecimento das questões de natureza jurisdicional relativas ao processo de execução fiscal – de que é exemplo a oposição prevista nos artigos 203.º e seguintes do CPPT – é territorialmente competente o tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor.

Ora, considerando o regime legal que se enunciou, considerando, ainda, que a Oponente tem o seu domicílio em Lisboa, o tribunal territorialmente competente para conhecer da presente oposição é o Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. Mapa Anexo do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro), em cuja área de jurisdição se inscreve o município de Lisboa.

Nos termos do n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi do artigo 1.º do CPTA, julga-se desnecessário facultar o contraditório sobre esta questão, dada a sua simplicidade e uma vez que se encontra expressamente estabelecido na lei o regime aplicável.

A procedência da incompetência territorial importa, de acordo com o disposto no artigo 14.º, n.º 1, do CPTA, a remessa dos autos para o tribunal competente que, no caso, como se viu, é o Tribunal Tributário de Lisboa.

Nestes termos e nos das disposições legais citadas, declara-se este Tribunal territorialmente incompetente para conhecer da oposição para cujos termos se declara territorialmente competente o Tribunal Tributário de Lisboa.

Custas do incidente pela Oponente.

Registe e notifique.

Após trânsito, remetam-se os autos ao Tribunal Tributário de Lisboa».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Inconformado com o despacho liminar por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra declarou aquele tribunal territorialmente incompetente para conhecer da presente oposição, deduzida por quem foi chamado à execução fiscal na qualidade de responsável subsidiário, veio o Representante do Ministério Público interpor recurso com dois fundamentos, sendo o segundo invocado a título subsidiário: *i)* o Tribunal *a quo* não podia ter conhecido oficiosamente da competência em razão do território, atento o disposto no art. 17.º, n.º 2, alínea b), do CPPT (conclusões I a V e VII); se assim não for entendido, *ii)* o Tribunal *a quo* fez errado julgamento ao considerar que o tribunal territorialmente competente para conhecer da oposição deduzida por quem foi chamado à execução fiscal na qualidade de responsável subsidiário é o da área do domicílio dele, sendo que o *domicílio* a que se refere o art. 151.º do CPPT é o do devedor originário (conclusões I a III, VI e VII). Daí termos enunciado as questões a apreciar e decidir nos termos que ficaram expostos em 1.7.

2.2.2 DO CONHECIMENTO OFICIOSO DA COMPETÊNCIA EM RAZÃO DO TERRITÓRIO EM SEDE DE OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

A questão foi já apreciada e decidida por este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 12 de Março de 2014, proferido no processo n.º 111/14 (3), em termos que merecem o nosso inteiro apoio, motivo por que nos vamos limitar a remeter para a fundamentação aí expendida, permitindo-nos apenas as alterações requeridas pelas circunstâncias do caso concreto. Passamos a citar:

«A decisão recorrida, a fls. 23 e 24 dos autos, julgou oficiosamente o TAF de Sintra incompetente em razão do território para conhecimento da oposição deduzida pela ora recorrido à execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade e a correr termos no Serviço de Finanças da Amadora - 3, reverteu contra ela por ter sido considerada responsável subsidiária, julgando territorialmente competente para o efeito o Tribunal Tributário de Lisboa.

Fundamentou-se o decidido quanto à possibilidade de conhecimento oficioso da incompetência do tribunal em razão do território na regra contida no artigo 13.º do CPTA, aplicável ex vi do disposto na alínea c) do artigo 2.º do CPPT, afastada que foi pela decisão recorrida a aplicabilidade do disposto no artigo 17.º do CPPT ao caso dos autos porquanto se concluiu, do teor do n.º 1 do referido artigo, que aquele dispõe, apenas, quanto à competência do Tribunal no processo de impugnação judicial

(alínea a), e do Serviço de Finanças no processo de execução fiscal (alínea b) – cfr. decisão recorrida, a fls. 23 dos autos.

Discorda do decidido o Ministério Público alegando, a este respeito, que em processo judicial tributário relativo a execução fiscal ou respectivos incidentes, seja a oposição, como é o caso, e face ao disposto no artigo 17.º, n.º 2, alínea b), do CPPT, a incompetência territorial não é de conhecimento oficioso pelo que a incompetência territorial, para ser conhecida, teria de ser invocada pelo executado, ou ora Oponente, o que não sucedeu, pelo que estava vedado ao juiz conhecer oficiosamente da incompetência territorial do TAF de Sintra (cfr. as conclusões IV e V das suas alegações de recurso).

Tem razão o recorrente.

Estabelece o Código de Procedimento e de Processo Tributário no seu artigo 17.º para os processos de impugnação e de execução fiscal um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial que se afasta do regime estabelecido no CPTA, diploma este em cujo artigo 13.º se prescreve que a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria.

Dispõe o referido preceito:

Artigo 17.º

Incompetência territorial em processo judicial

1- A infracção das regras de competência territorial determina a incompetência relativa do tribunal ou serviço periférico local ou regional onde correr o processo.

2- A incompetência relativa só pode ser arguida:

a) No processo de impugnação, pelo representante da Fazenda Pública, antes do início da produção da prova;

b) No processo de execução, pelo executado, até findar o prazo para a oposição.

3- Se a petição de impugnação for apresentada em serviço periférico local ou regional territorialmente incompetente, o seu dirigente promoverá a sua remessa para o serviço considerado competente no prazo de quarenta e oito horas, disso notificando o impugnante.

Ora, a alusão constante do artigo 17.º do CPPT ao processo de execução fiscal deve ser entendida, não apenas como referindo-se à competência do Serviço de Finanças no processo de execução fiscal, mas também à competência do Tribunal para decidir dos meios judiciais de defesa do executado na execução fiscal instaurada, como paradigmaticamente sucede com a oposição à execução fiscal ou a reclamação de decisão do órgão de execução fiscal (quanto a esta última, cfr. o recente Acórdão deste STA de 22 de Janeiro último, rec. n.º 1945/13).

É que nenhum sentido faz afastar nesta matéria a regra especial contida na lei processual tributária e sobre ela fazer prevalecer a regra contida no CPTA, sabido que a oposição à execução fiscal é regulada por regras processuais próprias contidas na lei processual tributária (artigos 203.º a 213.º do CPPT) e pelas regras processuais da impugnação judicial (cfr. o n.º 1 do artigo 211.º do CPPT), e não pelas regras do CPTA, sendo em relação aos meios processuais regulados pela lei processual administrativa, e não aos regulados por normas próprias contidas na lei processual tributária, que se admite que a infracção às regras de competência territorial seja de conhecimento oficioso, por aplicação subsidiária do disposto no artigo 13.º do CPTA (neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Volume I, 6.ª ed., 2011, p. 248 - nota 4 a) ao artigo 17.º do CPPT).

Pelo exposto, e no provimento do recurso, haverá que revogar a decisão recorrida, que mal andou ao oficiosamente julgar verificada a excepção de incompetência em razão do território do tribunal para julgar a oposição deduzida, determinando-se a baixa dos autos ao TAF de Sintra para que aí prossigam os seus termos».

Assim julgaremos também, ficando prejudicado conhecimento da segunda questão (4).

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do citado acórdão:

I - O art. 17.º do CPPT estabelece, para os processos de impugnação e de execução fiscal, um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial que se afasta do regime estabelecido no art. 13.º do CPTA.

II - Nos termos desse regime, a infracção das regras de competência territorial determina a incompetência meramente relativa do Tribunal (cfr. o n.º 1 do art. 17.º), sendo que essa incompetência apenas pode ser arguida, no processo de execução, pelo executado, até findar o prazo para a oposição (cfr. a alínea b) do n.º 2 do art. 17.º do CPPT).

III - Como tal, a infracção às regras de competência territorial não pode ser oficiosamente conhecida em oposição à execução fiscal.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a fim de aí prosseguirem para conhecimento da oposição, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) *Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.*

(²) *() Embora o Recorrente se refira a sentença, a decisão recorrida é um despacho liminar.*

(³) *() No Apêndice ao Diário da República de 15 de Setembro de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2014/32210.pdf>), págs. 1050 a 1053, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/46e791d6c05341fc80257c9f00559010?OpenDocument>.

No mesmo sentido, o acórdão de 22 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 1945/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Setembro de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2014/32210.pdf>), págs. 270 a 272, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ed19a7e510ab64c380257c7f00419b79?OpenDocument>.

(⁴) *() Permitimo-nos, no entanto, salientar a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, constante, designadamente, dos seguintes acórdãos:*

- de 8 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 701/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a89ce2ed5ffe211380257d72003e58fe?OpenDocument>;

- de 29 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 620/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b7a7628e40f2d49d80257d85003f72da?OpenDocument>;

- de 4 de Março de 2015, proferido no processo n.º 887/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/96508877780ad11980257e000043634e?OpenDocument>.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Erro na forma de processo. Impugnação judicial. Oposição à execução. Convolação.

Sumário:

- I — O erro na forma de processo afere-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado, de acordo com o pedido formulado pelo autor. É a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial, o meio processual adequado à tutela judicial da pretensão de extinção do processo de execução fiscal com invocação de fundamentos que são típicos desse meio processual: ilegalidade do acto de reversão (por nulidade da notificação para audiência prévia) e ilegitimidade substantiva do revertido (por não exercício da gerência de facto da sociedade devedora originária, nos períodos fiscalmente relevantes).*
- II — No processo judicial tributário o tribunal deve conhecer oficiosamente da nulidade derivada do erro na forma de processo, operando a convolação para a forma de processo legalmente adequada (cfr: os artigos 193.º e 196.º do Novo CPC; o artigo 97.º n.º 3 da LGT e o artigo 98.º n.º 4 do CPPT) quando a respectiva petição for tempestiva com referência à forma de processo para a qual se ordena a convolação.*

Processo n.º 195/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..... recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento de reclamação graciosa apresentada no âmbito da execução fiscal instaurada à sociedade a B..... Lda. e contra si revertida.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1 - No processo executivo com o n.º 1473200801000594 o Recorrente foi Citado pessoalmente da Reversão contra si em 17.12.2009.

2 - O Recorrente apresentou Reclamação Graciosa 19.01.2010.

3 - A Reclamação Graciosa foi assim apresentada antes de decorridos 30 dias sobre a Citação para a Reversão.

4 - Em 28.12.2010 foi proferido Despacho de Indeferimento da Reclamação Graciosa notificado ao Recorrente por notificação remetida em 29.12.2010 e em 17.01.2011 o Recorrente apresentou Impugnação Judicial.

5 - Uma vez mais o Recorrente reagiu em menos de 30 dias sobre a sua notificação.

6 - Atenta a argumentação do Recorrente, o mesmo incorreu em erro na forma do processo utilizada que, coloca-o bem o Tribunal Tributário, poderia ser convalidado para a forma adequada como decorre do disposto nos artigos 193º/1 do CPC, 98º/4 do CPPT e 97º/3 da LGT, acaso tivesse sido observado o prazo do n.º 1 do artigo 203º do CPPT.

7 - Verifica-se que o Recorrente, ainda que seguindo a via processual inadequada à apreciação das suas motivações, observou sempre o prazo a que alude o n.º 1 do artigo 203º do CPPT em cada uma das ocasiões em que devolveu a questão à Administração fiscal deixando de a ter na sua disponibilidade, merecendo o efeito de poder ser considerado cumprido o prazo estipulado no n.º 1 do artigo 203º, para efeito de convalidação da Impugnação Judicial em Oposição Judicial, o que se requer.

Termina pedindo a procedência do recurso e que, conseqüentemente, se convole a impugnação judicial em oposição à execução fiscal e se proceda a julgamento da mesma.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«FUNDAMENTAÇÃO

1. O responsável subsidiário, na sequência da citação no processo de execução fiscal, pode apresentar reclamação graciosa e subsequente impugnação judicial de eventual decisão de indeferimento (total ou parcial); ou deduzir oposição à execução contra ele revertida, invocando os fundamentos adequados à procedência de cada um dos pedidos formulados (art. 22º n.º 4 LGT; arts. 203º n.º 1 e 204º CPPT).

2. Características do caso concreto:

a) na sequência da sua citação em 17.12.2009, na qualidade de responsável subsidiário, o recorrente apresentou reclamação graciosa em 25.01.2010 formulando o pedido de anulação do procedimento executivo (procedimento de reclamação graciosa apenso fls. 1 e 14).

b) a reclamação graciosa foi indeferida, por despacho proferido em 28.12.2010, com fundamento na impropriedade do meio processual utilizado (procedimento de reclamação graciosa apenso fls. 117; fls. 118/120 e 124).

c) em 17.01.2011 o reclamante deduziu impugnação judicial contra a decisão de indeferimento, reiterando os fundamentos e o pedido formulado na reclamação graciosa.

3. A oposição à execução fiscal é o meio processual adequado à tutela judicial da pretensão formulada de extinção do processo de execução fiscal, com invocação de fundamentos típicos daquele meio processual:

a) ilegalidade do acto de reversão (por nulidade da notificação para audiência prévia);

b) ilegitimidade substantiva (por inexercício da gerência de facto da sociedade devedora originária, nos períodos fiscalmente relevantes).

4. No processo judicial tributário o tribunal deve conhecer officiosamente da nulidade consubstanciada no erro na forma de processo, operando a convalidação para a forma de processo legalmente adequada (arts. 199º e 202º CPC; art. 97º n.º 3 LGT e art. 98º n.º 4 CPPT; Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 5ª edição 2006 Volume I p. 690).

A convalidação operacionaliza o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na economia processual.

No caso concreto a convalidação para o meio processual adequado está prejudicada pela intempetividade da petição, considerando:

a) a citação do responsável subsidiário em 17.12.2009;

b) a apresentação da petição em 17.01.2011, manifestamente após o decurso do prazo legal de 30 dias para dedução de oposição à execução (art. 203º n.º 1 alínea a) CPPT).

O erro na forma de processo, insusceptível de sanação por convalidação para a forma processual adequada, constitui nulidade configurante de excepção dilatória, determinando a absolvição da Fazenda Pública da instância (arts. 193º, 576º n.º 2 e 577º alínea b) CPC vigente/art. 2º alínea e) CPPT).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A sentença recorrida é, no que ora releva, do teor seguinte:

«(...)

Vem invocada nos autos a exceção dilatória de erro na forma do processo que, a verificar-se, impede o conhecimento do mérito da ação, dando lugar à absolvição da Fazenda Pública da instância.

Vejamos então se se verifica.

O processo de impugnação judicial é o meio processual idóneo para obter a anulação de um ato tributário de liquidação, praticado pela administração cf. art. 99º e 124º do CPPT.

O art. 97º n.º 1, al a), em articulação com o art. 102º, ambos do CPPT, revelam que a impugnação judicial visa a impugnação da liquidação de tributos.

Ao invés, a reação contra a execução visa a extinção desta e deve fazer-se mediante processo de oposição judicial, previsto no art. 203º, quando se invocam os fundamentos elencados nas alíneas a) a i) do n.º 1 do art. 204º todos do CPPT.

No processo de oposição pode ainda, questionar-se a legalidade da dívida se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação, como prevê o art. 204º nº1 alínea h) do CPPT.

Note-se, contudo, que não está vedado ao responsável subsidiário impugnar a liquidação permitido como é previsto no n.º 4 do art. 22º da LGT.

No caso dos autos, não se ataca a legalidade da liquidação, mas sim a ilegitimidade da pessoa citada (o ora impugnante), face à reversão operada contra si, da dívida contraída pela sociedade devedora originária.

Assim, o que o ora “impugnante” pretende com esta ação de impugnação, como se retira da causa de pedir, é vir aos autos provar que não foi efetivamente gerente de facto e que, como alega, «nunca contratou quaisquer trabalhadores, bens ou serviços, nunca assinou cheques assim como nunca lhe foi solicitada a subscrição/apresentação de qualquer declaração ou demais documento fiscal» tendo arrolado, para o efeito, prova testemunhal.

Acréscce ainda que, neste contexto, pede a final que seja declarado com parte ilegítima na execução fiscal, por nunca haver exercido a gerência de facto da devedora originária.

Ora, os fundamentos que invoca são subsumíveis à alínea b), do n.º 1, do art. 204º do CPPT, ou seja a «Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;»

Alega ainda a nulidade da citação por falta de fundamentação ou dos elementos essenciais, a ali incluir, tal como a notificação para o exercício do direito de audiência prévia.

Com efeito, as nulidades invocadas e não consubstanciadas, também não constituem fundamento de impugnação ou mesmo de oposição, como a seguir podemos verificar.

A nulidade da citação/notificação, a ocorrer, deve ser arguida em requerimento ao respetivo Órgão da Execução Fiscal, ou seja, ao Chefe do Serviço de Finanças onde corre termos o respetivo processo de execução fiscal.

Quanto ao direito de audiência prévia, a falta dos elementos que invoca não impediram de exercer esse direito. O facto de a AT, como refere ter ignorado, isto por si só não implica a sua nulidade nem falta de fundamentação.

Assim sendo, também os vícios invocados pelo impugnante não consubstanciam fundamentos de impugnação.

Com efeito, é jurisprudência assente, como se pode ler, entre muitos outros Acórdãos do STA, nº0123/08 de 25.06.2008, «1 - É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no art.º 276º do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento no não exercício da gerência de facto ou de direito da sociedade originária devedora, na inexistência de culpa na insuficiência do património desta e não lhe ser imputável a falta de pagamento da obrigação tributária, fundamento este que se enquadra na alínea a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

II – Tendo o contribuinte utilizado o processo de impugnação, só é possível a convalidação se a petição inicial tiver sido apresentada no prazo da oposição.»

Como vimos, trata-se de um erro na forma de processo, com estabelece o art. 193º n.º 1 do CPC, devendo o mesmo ser convalidado para a forma adequada, como se prevê nos art. 98º n.º 4 do CPPT e art. 97 n.º 3 da LGT.

Vejamos então se se encontram reunidos os requisitos para a convalidação dos autos na forma de processo adequada para a satisfação da pretensão do autor, que é o processo de Oposição Judicial cuja tramitação versa nos termos do art. 203º e seguintes do CPPT.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 deste art. 203º do CPPT, a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal.

O impugnante foi citado para processo de execução em 17.12.2009, como decorre da assinatura e da aposição do n.º de 02.02.2004 de Bilhete de Identidade, no documento de certidão de citação de fls. 74 dos autos.

Os autos de impugnação judicial deram entrada na Direção de Finanças de Lisboa em 17.01.2011, conforme data de entrada aposta no rosto da petição inicial a fls. 3 dos autos.

Compulsado o prazo entre a citação pessoal e a interposição da ação de impugnação, verifica-se que o cômputo dos 30 dias já havia ocorrido há muito.

Do que se acaba de expor, resulta a impossibilidade de convalidação da presente impugnação, na forma processual adequada, oposição judicial, admitida em direito tributário, para a satisfazer a pretensão do impugnante, nos termos e no meio processual em que a propõe.

Neste desiderato, sendo certo que a pretensão da oponente se enquadra na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, como resulta aliás da causa de pedir e do pedido da petição inicial, o erro na forma do processo, consubstancia uma exceção dilatória o que impede o conhecimento do mérito da causa, nos termos do n.º 2 do art. 576º do CPC.

Conclusão

Nos termos do disposto no art. 578º do CPC e com os fundamentos supra referidos, conhecendo o tribunal oficiosamente o erro na forma do processo e dada a impossibilidade de convalidação da presente Impugnação Judicial em Oposição Judicial, deve a impugnação improceder totalmente e, em consequência, a Fazenda Pública ser absolvida da instância.

(...)

III - Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, julgo totalmente improcedente a ação de impugnação judicial e, em consequência, absolvo a Fazenda Pública da instância.

Custas pelo impugnante.

Registe e Notifique».

3.1. A sentença considerou que se verifica nulidade processual por erro na forma de processo, dado que o recorrente, deduzindo embora uma impugnação judicial:

a) - Não questiona a legalidade de qualquer liquidação, mas, antes invoca a sua ilegitimidade, enquanto pessoa citada para a execução e face à reversão contra si operada no que respeita à dívida exequenda e inicialmente coercivamente exigida à sociedade devedora originária, pedindo, em consonância, que seja declarado com parte ilegítima na execução fiscal, por nunca ter exercido a gerência de facto da devedora originária: ou seja, os factos alegados pelo impugnante consubstanciam fundamento de oposição à execução fiscal subsumível à alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

b) – Alega a nulidade da citação por falta de fundamentação ou dos elementos essenciais a incluir nesse acto, tal como a notificação para o exercício do direito de audiência prévia, mas estas nulidades também não constituem fundamento de impugnação ou mesmo de oposição: a nulidade da citação/notificação, a ocorrer, deve ser arguida em requerimento ao OEF onde corre termos o respectivo processo de execução fiscal e quanto ao direito de audiência prévia, a falta dos elementos que invoca não o impediu de exercer esse direito e também o alegado facto de que a AT terá ignorado o conteúdo da resposta apresentada em sede de audiência prévia não implicaria a nulidade da citação ou a falta de fundamentação do acto.

c) - Tendo o contribuinte utilizado o processo de impugnação, só seria possível a convalidação para a forma adequada de oposição à execução fiscal (art. 193º n.º 1 do CPC, art. 98º n.º 4 do CPPT e art. 97 n.º 3 da LGT) se a petição inicial tivesse sido apresentada no prazo dessa oposição.

O que, no caso, não sucedeu: o impugnante foi citado para processo de execução em 17/12/2009 e a impugnação judicial deu entrada em 17/1/2011, portanto, muito depois de decorridos os 30 dias em que poderia ser deduzida a oposição à execução fiscal (al. a) do n.º 1 do art. 203º do CPPT).

3.2. Por sua vez, o recorrente, admitindo, embora, ter lançado mão de errada forma processual, entende que a sentença deveria ter convalidado a impugnação judicial em oposição à execução fiscal, que seria a forma processualmente adequada, quer porque a reclamação graciosa foi apresentada antes de decorridos 30 dias (prazo que seria aplicável em caso de oposição à execução) sobre a citação para a reversão, quer porque quando foi notificado do indeferimento da reclamação graciosa, também a respectiva impugnação judicial foi deduzida antes de decorridos 30 dias contados dessa notificação: ou seja, de cada vez que o recorrente devolveu a apreciação da questão controvertida à AT, fê-lo sempre dentro do limite de tempo estabelecido para a apresentação da oposição à execução – 30 dias, e essa circunstância impõe que se considere cumprido tal prazo, para efeito de convalidação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal.

Esta é, portanto, a questão a decidir.

Vejamos.

3.3. Não sofre dúvida que o responsável subsidiário, na sequência da citação no processo de execução fiscal contra ele revertido pode, relativamente à liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída, deduzir impugnação judicial ou reclamação graciosa e subsequente impugnação judicial de eventual decisão de indeferimento (total ou parcial); ou pode deduzir oposição à execução (contra ele revertida), invocando os fundamentos adequados à procedência de cada um dos pedidos que entenda formular (art. 22º n.º 4 da LGT e arts. 203º n.º 1 e 204º, ambos do CPPT).

Não pode é fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo.

No caso, como resulta da decisão recorrida e dos próprios termos dos autos, o recorrente, na sequência da sua citação (em 17/12/2009) para a execução fiscal, na qualidade de responsável subsidiário, apresentou reclamação graciosa, em 25/1/2010, pedindo a anulação do procedimento executivo (cfr. a reclamação graciosa, fls. 1 e 14), a qual veio a ser indeferida (por despacho de 28/12/2010) com fundamento na impropriedade do meio processual utilizado, tendo, no seguimento, o recorrente deduzido, em 17/1/2011, a presente impugnação judicial contra a decisão de indeferimento, reiterando os fundamentos e o pedido formulado na reclamação graciosa.

Ora, como a sentença bem conclui, é a oposição à execução fiscal (e não a impugnação judicial) o meio processual adequado à tutela judicial desta pretensão de extinção do processo de execução fiscal com invocação de fundamentos que são típicos desse meio processual: ilegalidade do acto de reversão (por nulidade da notificação para audiência prévia) e ilegitimidade substantiva do revertido (por não exercício da gerência de facto da sociedade devedora originária, nos períodos fiscalmente relevantes).

Na verdade, o erro na forma de processo afere-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado, de acordo com o pedido formulado pelo autor ⁽¹⁾ e no caso *sub judice* o pedido formulado em juízo é o de que «*considerados todos os vícios e nulidades apontadas*», seja «*anulado todo o procedimento executivo no que ao impugnante respeita, ou caso assim se não considere, declarado o mesmo como parte ilegítima na Execução Fiscal em apreço por nunca haver exercido de facto a gerência da devedora originária*». Trata-se, portanto, de pedido típico do processo de oposição à execução fiscal e não do processo de impugnação judicial: neste, o pedido típico será de anulação, declaração de inexistência ou de nulidade de um acto de liquidação ou de um acto administrativo que comporte a apreciação de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que aprecie reclamação graciosa, acto de apreciação do pedido de revisão oficiosa), ou ainda de um acto de outro tipo para o qual a lei utilize o termo impugnação para aludir ao meio processual a utilizar na respectiva reacção contenciosa. ⁽²⁾ Ou seja, verifica-se, assim, a nulidade consubstanciada no apontado erro na forma de processo. O que, aliás, o recorrente não contesta.

E sendo certo que, como salienta o MP, no processo judicial tributário o tribunal deve conhecer oficiosamente dessa nulidade, operando a convalidação ⁽³⁾ para a forma de processo legalmente adequada [cfr. os arts. 199º e 202º do CPC – a que, actualmente, correspondem os arts. 193º e 196º do Novo CPC; o art. 97º n.º 3 da LGT e o art. 98º n.º 4 do CPPT ⁽⁴⁾], no concreto caso dos autos, ao contrário do ora pretendido pelo recorrente, a dita convalidação para o meio processual adequado (oposição à execução fiscal) está prejudicada pela intempestividade da petição: a citação do responsável subsidiário ocorreu em 17/12/2009 e só em 17/1/2011 foi apresentada a petição inicial da presente impugnação, portanto, manifestamente para além do prazo legal de 30 dias para dedução de oposição à execução (art. 203º n.º 1 alínea a) do CPPT).

E também não pode acolher-se a alegação do recorrente no sentido de que deveria considerar-se cumprido tal prazo de 30 dias, para efeito de convalidação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal, por a reclamação graciosa ter sido apresentada antes de decorridos 30 dias sobre a citação para a reversão e por a impugnação judicial ter também sido apresentada antes de decorridos 30 dias sobre a notificação do indeferimento da reclamação graciosa. É que as datas relevantes para aferir da tempestividade da oposição (forma processual para a qual se pretende convolar) são as da citação do oponente e da apresentação da impugnação judicial, até porque é de afastar a possibilidade de convolar um procedimento tributário em processo judicial ou um processo judicial em procedimento tributário, sendo que, relativamente à AT, também «apenas está obrigada a convolar para a forma adequada pedidos dos contribuintes inseridos em processo tributário, não lhe cabendo ordenar qualquer convalidação quando estiver em causa forma de processo judicial tributário, pois esta competência cabe apenas aos tribunais tributários» (cfr. ac. do Pleno do STA, de 10/4/2013, proc. n.º 01159/12, bem como o acórdão desta Secção, de 12/1/2011, proc. n.º 0758/10. Daí que, como se disse, seja irrelevante para efeitos de operar a eventual convalidação, que a reclamação graciosa tenha sido apresentada antes de decorridos 30 dias sobre a citação para a reversão e que a impugnação judicial deduzida após o indeferimento da reclamação graciosa tenha também sido apresentada antes de decorridos 30 dias sobre a notificação desse indeferimento).

Perante o exposto e porque o erro na forma de processo, quando for insusceptível de sanção por convalidação para a forma processual adequada, constitui nulidade que configura excepção dilatória determinante de absolvição da Fazenda Pública da instância (cfr. arts. 193º, 576º, n.º 2 e 577º, alínea b),

todos do Novo CPC), a sentença recorrida, que assim decidiu, deve ser confirmada, improcedendo, portanto, o presente recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.
Custas pelo recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Cfr. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, vol. II, Coimbra Editora, 3ª edição – reimpressão, pp. 288/289.

(²) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Areas Editora, 6ª edição, II volume, anotação 2 ao art. 99º, pp. 107/108.

(³) A convalidação operacionaliza o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na economia processual.

(⁴) Cfr. igualmente, Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., volume II, anotação 10 ao art. 98º, pp. 88 a 94.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Oposição. Nulidade da sentença. Taxa de promoção. Cobrança coerciva.

Sumário:

- I — A nulidade da sentença por oposição dos fundamentos com a decisão apenas se verifica quando os fundamentos invocados na decisão conduzam, num processo lógico, a solução oposta àquela que foi adoptada, e não quando a sentença interpreta os factos, documentos e normas em sentido diverso do propugnado pelo recorrente.*
- II — Estando em causa taxas de promoção autoliquidadas e referentes de Junho e Julho de 2009 não pode transmutar-se para o presente caso que é de OPOSIÇÃO a uma execução fiscal, a argumentação que tem sido desenvolvida para admitir a legalidade da autoliquidação de tais taxas, importando esclarecer nos autos se foi instaurado pela Comissão o procedimento formal de investigação previsto no artigo 108 n.º 2 do TFUE, e qual o seu estado, decidindo-se depois em conformidade com o direito, da procedência ou não do fundamento de oposição invocado.*

Processo n.º 248/15-30.

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

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal administrativo e Fiscal de Viseu, de 27 de Outubro de 2014, que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução n.º 2704201022032, instaurada pelo Serviço de Finanças de Tondela para cobrança coerciva de dívidas respeitante a Taxa de Promoção do Instituto da Vinha e do Vinho relativas aos meses de Agosto a Dezembro de 2011, no montante global de €150.980,83, para o que apresentou as conclusões seguintes:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2704201201022032, por considerar que a liquidação e cobrança das taxas em causa nestes autos não se encontrava suspensa por decisão comunitária.

B. Na petição de oposição à execução foi invocado o vício da inexistência da taxa de promoção nas leis em vigor, decorrente da não autorização de cobrança da mesma taxa (Faça-se desde logo notar que, tal como decidido por este STA em Acórdão proferido em 15.05.2013, no proc. 78/12-30 (TAF VISEU 402/10.4BEVIS), disponível em www.dgsi.pt: «este fundamento de oposição é subsumível, em tese, à alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, na medida em que diz respeito à ilegalidade abs-

tracta do tributo, ou seja, não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita.»), uma vez que, enquanto não houver uma decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia, o Estado Português não podia executar as medidas por si projectadas, entre as quais a liquidação e cobrança da taxa de promoção em causa (o que equivale a dizer que a cobrança da taxa em promoção que vem executada nos autos não se encontrava autorizada/era inexistente nas leis em vigor no momento da liquidação).

C. *É ilegal a cobrança coerciva de uma quantia proveniente de uma taxa inexistente ou cuja cobrança não se encontra autorizada.*

D. *No caso em análise - e noutros semelhantes a este -, o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária (como se encontra explicado nos artigos 5.º a 35.º da petição de oposição que dá causa aos presentes autos, aqui reproduzidos).*

E. *Tal como resultou provado nos autos e foi dado por assente pelo Tribunal a quo no ponto 3) dos factos provados, no dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.*

F. *O referido procedimento encontra-se ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos — cf. pontos 29, 5) e 8) dos factos provados e ponto 133 da decisão proferida pela Comissão, limitada ao período decorrido até 31 de Dezembro de 2006, junta como doc. n.º 3 com a petição inicial.*

G. *Nos termos do n.º 3 do art.º 88 do Tratado CE (TCE) (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa - cf. art.º 88.º, n.º 3, in fine, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) -, conforme sucede com o auxílio que a taxa de promoção em questão financia.*

H. *Relativamente ao procedimento em causa, a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE e remete para o art.º 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários» - cf. considerando n.º 147 da decisão de iniciar o procedimento C43/2004, junto aos autos como documento n.º 2 com a petição inicial e reproduzida pelo Tribunal “a quo” no ponto 3) dos factos provados.*

I. *É manifesto que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incindível modo de financiamento — a taxa de promoção — não podem ser postos em execução (e, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos), o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.*

J. *A norma comunitária que determina essa suspensão e que, com a cobrança e exigência coerciva desta taxa, se encontra a ser violada, constante do n.º 3 do art.º 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108 do TFUE), possui efeito directo, pelo que é invocável pela A..... perante os órgãos jurisdicionais nacionais.*

K. *O IVV, ao solicitar a instauração de processo de execução fiscal, e a Administração Tributária, ao instaurá-lo, estão simultaneamente a violar uma norma de direito comunitário e a aplicar legislação (a legislação relativa à taxa de promoção) que à data da liquidação tem forçosamente de se considerar juridicamente inexistente (ou, pelo menos, como não estando a produzir efeitos, o que será equiparado à inexistência).*

L. *Atenta a matéria de facto dada como provada em primeira instância (em particular, factos 2), 5) e 8) e, inclusivamente, atento o próprio teor das decisões comunitárias juntas aos autos pelas partes, o Tribunal a quo não podia considerar que a cobrança das dívidas em causa não se encontrava suspensa à data da liquidação e instauração da execução, para mais reproduzindo a decisão relativa aos processos de impugnação da mesma taxa de promoção.*

M. *Encontrava-se pendente à data da liquidação, relativamente ao período da taxa de promoção em causa nos presentes autos (Agosto a Dezembro de 2011), um procedimento de investigação à mesma taxa de promoção, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 2 do artigo 108 do TFUE) — cf. factos 2), 5) e 8);*

N. *Esse procedimento determina a proibição ou suspensão da execução da medida de auxílio e da taxa de promoção - cf. artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) e considerando 147 da decisão de iniciar o procedimento C43/2004, junto aos autos como documento n.º 2 com a petição inicial e reproduzida pelo Tribunal a quo no ponto 3) dos factos provados («147 - A Comissão recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88º do Tratado CE [...]»),*

O. *Semelhante proibição de execução, decorrente do procedimento de investigação que se encontrava em curso à data da liquidação aqui em causa - e que se encontra ainda em curso relativamente*

ao período em causa nos presentes autos -, determina que a cobrança da taxa que vem coercivamente exigida à A..... neste processo se encontre, no momento da liquidação e instauração do processo de execução, não autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia sejam considerados, então, juridicamente inexistentes.

P. Ainda que já tivesse havido decisão final no referido procedimento relativamente ao período em causa nos presentes autos, consubstanciada, no entendimento do IVV, no documento n.º 3 junto com a contestação (no que não se concede), o que é facto é que essa pretensa decisão encontra-se datada de 18.09.2012, pelo que, à data (anterior) em que foi efectuada a liquidação e instaurada a presente execução, a cobrança da taxa aqui em causa encontrava-se suspensa por decisão comunitária.

Q. A apreciação feita pelo Tribunal a quo se revela errada e contrária (i) não apenas à matéria de facto que foi pelo próprio dada como provada (o que redundava em manifesta nulidade da sentença, nos termos da alínea c), do n.º 1 do art.º 668º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT e do artigo 125.º do CPPT, que aqui expressamente se invoca); (ii) como contrária à Lei - inclusive, contrária à Lei Comunitária -, violando o disposto nos artigos 204.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e 88.º, n.º 3, do TCE (actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE), pelo que deverá ser revogada em conformidade – cf., a este propósito, Ac. STA, de 08.10.2014, proc. 1700/13, disponível em www.dgsi.pt

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida

2 – Contra-alegou o recorrido, Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), concluindo nos termos seguintes):

A) A ora Recorrente requereu ao Tribunal que declarasse extinto o processo de execução fiscal n.º 2704 2012 01022032, instaurado no serviço de finanças de Viseu para cobrança coerciva de € 152.103,21 devidos ao IVV alegando a não autorização de cobrança da taxa de promoção em crise.

B) A sentença recorrida indeferiu acertadamente aquela pretensão, considerando, quanto à taxa que o IVV pretende executar, que «a oposição tem que improceder por não se ter provado que a cobrança das dívidas exequendas esteja suspensa por decisão comunitária» — cfr. sentença recorrida (cit).

C) A instauração pela Recorrente da presente acção de oposição à execução, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não se encontrando, consequentemente, vedada ou suspensa a sua cobrança, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

D) Um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.

E) Além de incidir sobre uma parcela marginal da taxa de promoção em crise, o procedimento de investigação preliminar iniciado pela Comissão foi totalmente abandonado no que respeita ao período relativo aos anos de 2007 em diante, na sequência das informações prestadas pelo Estado Português, não dando sequer origem a qualquer processo de investigação formal nessa matéria.

F) A Comissão, na carta enviada ao IVV e datada de 18 de Setembro de 2012 concluiu, de acordo com as informações prestadas pelo Estado Português, que todas as acções financiadas pela taxa de promoção no período relativo aos anos de 2007 em diante respeitam os limites de minimis previstos no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que não constituem auxílios de Estado e não estão sujeitos a notificação prévia à Comissão — cfr. carta da Comissão ao IVV de 18 de Setembro de 2012, junta como doc. n.º 3 à contestação.

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver extinto o processo de execução fiscal em que é executada, com as demais consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 217 a 219 dos autos, concluindo, de acordo com a jurisprudência deste STA exarada no acórdão de 14/01/2015 (proc. n.º 01216/13), que se impõe a revogação da sentença recorrida e a baixa dos autos à 1.ª instância, a fim de se proceder à ampliação da matéria de facto, com vista a averiguar da eventual instauração do procedimento por parte da Comissão, ao abrigo do n.º 2 do art. 108.º do TFUE, em relação a esse período, e ser proferida nova decisão quanto à questão da possibilidade de instauração do processo executivo tendente à cobrança coerciva dessas taxas em face do disposto no n.º 3 do art. 108.º do TFUE.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

São as de saber se a sentença recorrida enferma de nulidade, por alegada contradição entre a matéria de facto dada como provada e a decisão, e bem assim a de saber se incorreu em erro de julgamento ao julgar improcedente a oposição por inverificação do fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

6 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1. A dívida exequenda diz respeito à taxa de promoção devida ao I.V.V. – cfr. certidão de fls. 26 e ss. do processo administrativo apenso.

2. Em 01.12.2004, a Comissão Europeia decidiu dar início ao processo de exame contraditório, previsto no artigo 88.º do Tratado da CE – cfr. doc. 1 junto com a contestação.

3. Na referida decisão, a título de conclusões, consta o seguinte:

“(…)

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

“(…)”.

4. Em 20.07.2010 a Comissão proferiu decisão no referido processo, tendo considerado o seguinte:

“Artigo 1.º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108 n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006

(…)

(cfr. fls. 38 e ss. dos autos).

5. A referida decisão limita-se ao exame da aplicação da taxa a partir da sua entrada em vigor e até 31.12.2006 (cfr. ponto 133, fls. 46 dos autos).

6. Em 03.08.2012, o Estado Português remeteu à Comissão Europeia a carta junta como doc. 2 com a contestação, cujo teor se tem por reproduzido.

7. Em 18.09.2012 a Comissão Europeia remeteu ao IVV a carta junta como doc. 3 com a contestação, com o seguinte teor:

“(…)”

Assunto: Auxílios estatais/Portugal – SA 16527 (NN63/2010)

Taxa parafiscal de promoção do vinho

Por ofício de 13 de agosto de 2012, as autoridades portuguesas responderam às perguntas formuladas pelos serviços da Comissão sobre o regime de auxílios em epígrafe.

Os serviços da Comissão tomam nota das informações recebidas de acordo com as quais as autoridades portuguesas estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado aos auxílios de minimis.

(…)

(cfr. doc. 3 junto com a contestação).

8. *Contra a Oponente foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2704201201022032, referente a dívidas da Taxa de Promoção, dos meses de agosto a dezembro de 2011, no montante global de 150.980,83€ - cfr. fls. 63 dos autos.*

9. *Serve de base à execução referida no ponto anterior a certidão de dívida de fls. 26 e ss. dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.*

10. *A oponente foi citada para o processo de execução fiscal em 25.01.2013. – cfr. fls. 64 dos autos. 7 – Apreciando.*

7.1 Da alegada nulidade da sentença recorrida por contradição entre a fundamentação de facto e a decisão

Alega a recorrente que é nula sentença recorrida – nos termos da alínea c), do n.º 1, do art. 668.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT e do artigo 125.º do CPPT – porquanto atenta a matéria de facto dada como provada em primeira instância (em particular, factos 2), 5) e 8)) e, inclusivamente, atento o próprio teor das decisões comunitárias juntas aos autos pela A..... e pelo IVV (cf. docs. 2 e 3 da petição inicial e doc. 1 da contestação), o Tribunal a quo não podia julgar que a cobrança das dívidas em causa não se encontrava suspensa à data da liquidação e instauração da execução (cfr. alegações de recurso a fls. 195 dos autos e respectivas conclusões L. e Q.)

No seu despacho de fls. 211 dos autos, a Meritíssima Juiz “a quo” sustentou a inexistência de nulidade.

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT e da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º (actual artigo 615.º) do Código de Processo Civil é nula a sentença cujos fundamentos estejam em oposição com a decisão.

Ora, para que decisão proferida se encontrasse em contradição com a fundamentação nela acolhida, necessário era, conforme a lição de JOSÉ ALBERTO DOS REIS (Código de Processo Civil Anotado, Volume V, reimpr. 3.ª ed. 1952, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 141) - pacificamente acolhida na jurisprudência deste Tribunal (cfr., entre muitos outros, o Acórdão de 3 de Maio de 2006, rec. n.º 202/08) -, que os fundamentos invocados na decisão conduzissem, num processo lógico, a solução oposta àquela que foi adoptada.

No caso dos autos não é isso que sucede. O que sucede é que o Tribunal “a quo” interpretou os factos provados, documentos e normas europeias em sentido diferente daquele que era propugnado pela recorrente.

Se acaso a interpretação acolhida se revela errada, haverá erro de julgamento, que não nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Improcede, pois, a arguida nulidade.

7.2 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida julgou improcedente a oposição deduzida pela ora recorrente contra a execução fiscal contra si instaurada para cobrança coerciva de *taxas de promoção e juros de mora* relativos aos meses de Agosto a Dezembro de 2011 no entendimento de que, contrariamente ao alegado, não se estava perante taxas cuja cobrança “se encontra suspensa por decisão comunitária” (artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT) e fundamentando o decidido quanto à improcedência da oposição na jurisprudência deste STA relativa à impugnação de idênticas taxas, designadamente os Acórdãos de 29/05/2013, processo n.º 0198/13 e de 2/04/2014, rec. n.º 0117/14, que transcreve parcialmente (cfr. sentença recorrida, a fls. 177/178 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, reiterando que o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária, porquanto como resultou provado nos autos e foi dado por assente pelo Tribunal a quo que no dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, encontrando-se o referido procedimento ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos, pelo que nos termos do n.º 3 do art.º 88 do Tratado CE (TCE) (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa, sendo que a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE e remete para o art.º 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários», pelo que é manifesto que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incindível modo de financiamento — a taxa de promoção — não podem ser postos em execução (e, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos), o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.

Contra-alegou o recorrido, defendendo a manutenção do julgado recorrido, e também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA defende o não provimento do recurso.

Vejamos.

Constitui jurisprudência pacífica deste STA - espelhada em muitas dezenas de Acórdãos proferidos em recursos de processos de impugnação deduzidos pela ora recorrente contra (auto)liquidações de taxas de promoção devidas ao IVV – não ser ilegal a liquidação da taxa de promoção prevista no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio decorrente da omissão de notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo processo legislativo (cfr., entre outros muitos outros, os Acórdãos de 23 de Abril de 2013, rec. n.º 29/13, de 30 de Abril de 2013, recs. n.ºs 1503/12 e 292/13, de 22 de Maio de 2013, recs. n.ºs 1311/12, 9/13, 44/13, 53/13, 200/13 e 48/13, de 29 de Maio de 2013, recs. n.ºs 1398/12, 30/13, 198/13 e 84/13, de 30 de Outubro de 2013, recs. n.º 1147/13 e 408/13 e de 26 de Março de 2014, rec. n.º 110/14), pois que *um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.*

No caso dos autos, porém, está em causa a questão de saber se está ou não suspensa por decisão comunitária a cobrança coerciva de taxas de promoção relativas aos *meses de Agosto a Dezembro 2011*, para o que importa esclarecer – e não se mostra esclarecido no probatório fixado, não obstante a alegação da recorrente –, se em relação ao período temporal a que respeitam as taxas objecto dos presentes autos, estava ou não instaurado ou em curso o procedimento formal previsto no n.º 2 do artº 88º do Tratado da CE, caso em não poderia ser instaurado o processo executivo tendente à cobrança coerciva da respectiva fonte de financiamento por a tal se opor o disposto no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE.

É que *a decisão da Comissão Europeia de 20/07/2010* - a que se refere o n.º 4 do probatório fixado -, *considerou-se “limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data.”*, ou seja, não respeita ao período a que se referem as quantias exequendas, não sendo igualmente certo (nem se encontrando fixado no probatório) se existiu ou não procedimento idêntico para períodos posteriores.

Ora, esse facto mostra-se essencial para a decisão dos presentes autos, pois que, a ter existido ou a existir tal procedimento, desde o seu momento inicial e até ao respectivo termo, atento o disposto no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado CE (actual artigo 108.º do TFUE), não podia ser desencadeada a cobrança coerciva das taxas através da correspondente instauração da execução fiscal, nem se mostram devidos juros de mora.

Como nem o probatório fixado nem os autos fornecem os elementos suficientes para que este Supremo Tribunal - que como Tribunal de revista apenas conhece de matéria de direito -, possa decidir o recurso, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e decisão em conformidade, nos termos *supra* referidos.

No mesmo sentido, perante casos semelhantes, o Acórdãos deste STA de 8 de Outubro de 2014, rec. n.º 1700/13, de 5 de Novembro de 2014, rec. n.º 1380/13 e de 14 de Janeiro de 2015, rec. n.º 1216/13.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e determinando a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para ampliação da matéria de facto e decisão em conformidade.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Suspensão da execução fiscal após a homologação do PER.

Sumário:

- I — Os n.ºs 2 e 3 do art. 36.º da LGT são peremptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias (cfr. também o n.º 3 do art. 85.º do CPPT), salvo nos casos expressamente previstos na lei.*
- II — A indisponibilidade dos créditos tributários, consagrada no n.º 2 do art. 30.º da LGT («O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária»), foi reafirmada pelo n.º 3 aditado àquele artigo pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial».*
- III — O processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a AT a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.*

Processo n.º 320/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A....., Lda., identificada nos autos, reclamou no TAF de Viseu, da penhora ordenada nos autos de execução fiscal n.º 2720201401039083, argumentando que requereu processo especial de revitalização, tendo posteriormente apresentado plano de recuperação, que foi homologado judicialmente em 11.03.2014, vinculando todos os credores, inclusive os que não participaram na negociação.

Naquele Tribunal decidiu-se conceder provimento à reclamação, determinando-se a suspensão da execução, decorrente da existência de PER relativamente à executada e de nele ter sido homologado judicialmente plano de recuperação.

2. Não se conformando a Fazenda Pública veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, concluindo das suas alegações o seguinte:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a consequente revogação do despacho reclamado, cumprindo indagar da sua legalidade;

b) Está em causa decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que ordenou a penhora de um bem imóvel, no caso as instalações da reclamante;

c) Segundo o douto entendimento do Tribunal a quo, não pode ser instaurado qualquer processo de execução e suspendendo-se os existentes, enquanto pender o plano especial de revitalização da empresa reclamante, ao abrigo do art.º 17º E, n.º 1 do CIRE;

d) Atentos à factualidade cronológica dos acontecimentos, podemos facilmente depreender que a AT agiu em conformidade com os princípios básicos da legalidade fiscal, tendo em atenção a intangibilidade dos créditos tributários e a sua prevalência sobre qualquer legislação especial.

e) A reclamante devedora requereu um plano de recuperação (PER) em 15/11/2013. De acordo com o legalmente previsto, existindo dívidas fiscais à data, no montante de €23,50, foram as mesmas reclamadas, tendo a AT, através da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, manifestado intenção em participar nas negociações do PER, de acordo com o Ofício 8950 de 28/11/2013. Não obstante esta disponibilidade, o certo é que nunca foi contactada para fazer parte das negociações, embora esta fosse uma diligência obrigatória por lei, nem da lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem da listagem oficial da homologação, consta AT como credora;

f) O PER foi homologado em 10/03/2014 e afixado por edital em 13/03/2014 (Processo n.º 3523/13.8TBVIS). A instauração do processo executivo onde ocorreu a penhora objeto de reclamação, reporta-se à data de 01/02/2014, não tendo sido realizado qualquer ato conducente à cobrança da dívida até à data de 18/07/2014, data da penhora, muito portanto, após a conclusão das negociações;

g) Tenha-se presente que as normas insertas nos artigos 17-A a 17-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais, conforme dispõe o TCA Sul, no seu douto Acórdão de 08/02/11, no Processo n.º 4497/11: “1. Do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art.º 30, n.º 2, da L. G. Tributária, decorre a inadmissibilidade, em execuções fiscais em que esteja em causa a sua cobrança, de causas de extinção da execução não previstas nas leis tributárias, atentos ainda ao facto de que a própria concessão de moratórias se encontra vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (vide artigos 36º, n.º 3 da LGT e 85.º, n.º 3 do CPPT);

h) Mesmo admitindo-se a aplicação das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, verifica-se, ainda assim, que não foram efectuadas diligências que afectassem patrimonialmente a situação da devedora durante as negociações, como refere o art.º 17º-E, n.º 1 do CIRE, pois a penhora ocorreu muito tempo depois do terminus das negociações;

i) Assenta a posição da AT no facto de que, sendo a penhora praticada em sede executiva posterior ao desenlace das negociações do PER, não estava a elas vinculada;

j) Não foi a AT tida nem achada nas negociações do PER, embora, de acordo com o legalmente previsto, cfr. art.º 17º-I do CIRE, devesse a devedora ter notificado todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações, ficando a elas subjugados, mau grado a AT ter realizado todas as diligências ao seu alcance para participar nas mesmas negociações;

k) Como dever obrigatório da defesa da causa pública que impende sobre a AT, acautelando os seus créditos, mal andaria a Fazenda Pública se concedesse alguma exceção, que não é coberta, no nosso entendimento, por qualquer preceito legal;

l) Ao admitir-se a aplicação aos tributos fiscais das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, esclarece-se que as mesmas só se aplicam ao período em que decorreram as negociações (cfr. n.º 1 do art.º 17º-E do CIRE) para o efeito de obstar à instauração de nova execução ou suspensão das que estejam em curso, extinguindo-se imediatamente a seguir à homologação do plano especial de revitalização;

m) De facto, em face do exposto, tem que ser mantida na ordem jurídica a penhora, por terem sido observados, na íntegra, os preceitos legais;

n) Nestes termos, somos de parecer que o despacho reclamado que ordenou a penhora do bem imóvel, não padece de qualquer vício, devendo o processo executivo prosseguir os seus trâmites legais.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a decisão recorrida ser revogada, com a consequente manutenção do despacho reclamado, prosseguindo a execução os seus termos normais.

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público veio emitir o seguinte parecer:

1. O presente recurso vem interposto da sentença do TAF de Viseu exarada a fls.192 e segs. dos autos, que julgou procedente a reclamação apresentada pela sociedade “A....., Lda.” e determinou a suspensão dos autos de execução fiscal enquanto estiver pendente o processo de revitalização da executada/reclamante.

Contra o assim decidido se insurge a Recorrente Fazenda Pública, por entender que a penhora não padece de qualquer ilegalidade e que não há fundamento legal para suspender a execução fiscal.

2. Como decorre da matéria de facto dada como assente na sentença recorrida, a reclamante “A.....” requereu em 15/11/2013 um processo especial de revitalização (PER), cujo plano de recuperação foi homologado por decisão judicial de 11/03/2014, a qual foi confirmada por acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 21/10/2014.

A Fazenda Nacional não foi chamada às negociações, nem aprovou o plano de recuperação. E já na pendência do PER foram instaurados diversos processos de execução fiscal por dívidas entretanto contraídas por aquela sociedade, no âmbito dos quais foi penhorado um imóvel pertença da executada, que foi notificada à executada em 03/09/2014.

Na sentença recorrida considerou-se que nos termos do n.º1 do artigo 17º-E do CIRE, na pendência do PER não podem ser instauradas execuções contra o executado ou se instauradas devem ser suspensas. E nessa medida, dada a “excepcionalidade deste novo figurino de revitalização empresarial” e o facto de a sentença homologatória do plano de recuperação vincular os demais credores, ainda que não hajam participado nas negociações, entendeu-se que a execução fiscal deve ficar suspensa.

3.1 Como decorre da sentença recorrida, a reclamação foi apresentada contra o acto de penhora do imóvel, com fundamento na sua inadmissibilidade, em face da pendência do PER, e por a sua venda comprometer de forma irreversível o processo de revitalização, tendo em consideração que o imóvel constitui o espaço físico onde é desenvolvida a actividade comercial da executada.

A sentença recorrida não declarou a ilegalidade da penhora do imóvel e o seu levantamento, como era peticionado pelo reclamante, mas entendeu que a execução devia ser suspensa, para garantir a execução do plano de revitalização.

É contra esta última decisão que se insurge a Recorrente.

Como a reclamante não recorreu da parte que lhe foi desfavorável, a questão que se coloca é a de saber se a decisão de suspender a execução padece da ilegalidade que lhe é assacada pela Fazenda Pública.

3.2 Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, o artigo 1º, n.º2, do CIRE, veio consagrar o chamado “processo especial de revitalização”, destinado a permitir a qualquer devedor que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja susceptível de recuperação, estabelecer negociações com os respectivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização econó-

mica e num procedimento regulado no capítulo II do mesmo código (artigos 17º-A a 17º I). O regime consagrado nos artigos 17º-A a 17º I assume cariz marcadamente voluntário e extrajudicial, dando-se primazia à vontade dos intervenientes, com vista a alcançar-se um acordo que possibilite a manutenção em actividade do devedor.

Obtido esse acordo o mesmo é submetido à homologação do juiz, a qual se aplicam as regras previstas para a aprovação e homologação do plano de insolvência previstas no título IX do código, designadamente o disposto nos artigos 215º e 216º do CIRE (para cuja disciplina remete o artigo 17-F, n.º 4 e 5).

Como se alcança do artigo 216º, n.º 1, do CIRE, a homologação do plano pode ser recusada por parte do tribunal no caso de tal lhe ser solicitado por um dos credores que se tenha oposto ao mesmo com base num dos fundamentos previstos nas alíneas desse número, designadamente por a sua situação ao abrigo do plano ser menos favorável do que a que adviria na ausência de qualquer plano.

No caso concreto sabemos que alguns desses credores recorreram da decisão de homologação, mas não obtiveram sucesso no recurso.

Na sentença recorrida não se fez constar qualquer elemento relativo às condições clausuladas no plano que foi aprovado pela maioria dos credores e objecto de homologação.

De todas as formas a Fazenda Nacional não teve qualquer intervenção na assembleia de credores que aprovaram o plano e nessa medida não deu o seu assentimento à aprovação do plano.

A sentença recorrida não especifica a que período respeitam os créditos que deram origem à quantia exequenda, nem em que data foi instaurado o processo de execução fiscal, embora das alíneas e) e f) da matéria de facto pareça resultar que essa instauração foi posterior à apresentação do pedido de recuperação por parte do devedor e executado.

Como decorre do artigo 17º-E do CIRE invocado na sentença recorrida, a nomeação pelo juiz de administrador provisório na sequência de pedido de recuperação, não só obsta à instauração de quaisquer ações para cobrança de dívidas contra o devedor, como suspende as ações em curso com idêntica finalidade durante todo o tempo em que perdurarem as negociações. E aprovado e homologado o plano de revitalização, aquelas acções extinguem-se, salvo se o plano prever a sua continuação.

Da matéria de facto não resulta que a instauração da execução fiscal tenha ocorrido na fase das negociações, altura em que nos termos daquele normativo estava vedada a instauração de tal tipo de acção.

Mas independentemente de não se ter apurado tal facto, a questão que se coloca consiste em saber se a homologação do plano de revitalização impede o prosseguimento de cobrança das dívidas tributárias entretanto contraídas.

Como decorre no n.º 6 do artigo 17º-F do CIRE, invocado na sentença recorrida, a sentença homologatória do plano de recuperação vincula os demais credores, ainda que não hajam participado nas negociações.

Não resulta da sentença recorrida que cláusulas foram estabelecidas no plano de revitalização, designadamente em relação à manutenção ou não das acções de cobrança de dívida.

Todavia e ao contrário do entendimento sufragado na sentença recorrida, por força do disposto no n.º 3 do artigo 30º da LGT (introduzido pelo artigo 125º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro¹), no qual se consagra a sua prevalência sobre qualquer lei especial, nos processos especiais de revitalização, não é possível, contra vontade do Estado, reduzir ou extinguir créditos tributários e/ou conceder moratória. Como se deixou exarado no acórdão da Relação de Lisboa de 08/05/2014 (processo n.º 7965/13.0TVSNT), «a homologação de um plano de recuperação aprovado pela assembleia de credores, sem respeitar o regime previsto no artigo 30º, n.ºs 2 e 3 da LGT, por contemplar, sem a necessária aprovação, designadamente a concessão do pagamento a prestações do crédito do Estado e um perdão parcial de juros, é ineficaz relativamente a este credor, não produzindo quanto a ele quaisquer efeitos».

Com esta alteração a vontade do legislador foi inequívoca no sentido de fazer valer, também para os processos de insolvência, o princípio geral consagrado no art. 30º, n.º 2 da LGT, de que o crédito tributário é indisponível, só podendo ser reduzido ou extinto com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária, atento o disposto nos artigos 7º, n.º 3 e 9º do Código Civil.

Ficou assim afastada, de forma expressa, qualquer interpretação no sentido de que o regime especial do C.I.R.E. derroga o regime geral da LGT (cfr. neste sentido e entre outros o acórdão do STJ de 10/05/2012, processo n.º 368/10.0TBPVL, jurisprudência que vem igualmente sendo seguida nas relações).

Ora, como invoca a Recorrente, não tendo a Fazenda Nacional aprovado o plano de revitalização, para cuja negociação nem sequer foi chamada, o mesmo não produz quaisquer efeitos em relação aos créditos da administração tributária.

Todavia e em face do pedido do pagamento em prestações da dívida, que foi deferido, e da penhora do imóvel, cujo valor a AT considerou não ser suficiente para garantir a dívida exequenda, se pode considerar estarem reunidas as condições para a dispensa de garantia na parte restante e os requisitos para a suspensão dos autos de execução fiscal.

É certo que a Reclamante não concluiu a sua petição com o pedido, ainda que subsidiário, de suspensão dos autos de execução fiscal, mas apenas de anulação e levantamento da penhora. Mas como se alcança do artigo 10 das suas conclusões (petição inicial), a Reclamante acaba por formular esse pedido subsidiário, ou seja, que em função do deferimento do pedido de pagamento em prestações e da penhora do imóvel entretanto realizada se entenda estarem reunidas os requisitos para a suspensão da execução fiscal, ao abrigo do disposto no artigo 196º, n.º 5 e 6, do CPPT.

Sucede que a sentença recorrida não deu como assentes quaisquer elementos sobre o plano de revitalização e da situação económica e financeira da executada que permita aferir da verificação de tais pressupostos.

Atento que o STA conhece apenas de direito, afigura-se-nos que nesta parte se impõe a ampliação da matéria de facto a fim de ser apreciada a questão da suspensão da execução no âmbito do deferimento do pedido de pagamento em prestações - artigo 682º, n.º 3, do Código de Processo Civil.

Em face do exposto, afigura-se-nos que assiste razão à Recorrente, uma vez que a sentença recorrida não considerou o disposto no artigo 30º da LGT, motivo pelo qual deve ser revogada, com base em vício de violação de lei, e ser determinada a baixa dos autos a fim de ser ampliada a tal matéria de facto na parte relativa aos termos em que foi acordado o plano de revitalização e respectiva situação económica da executada, a fim de apreciar a questão da suspensão da execução fiscal ao abrigo do pedido de pagamento da quantia exequenda em prestações.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A Reclamante A....., LDA., requereu, em 15 de novembro de 2013, processo especial de revitalização (PER) que deu origem ao processo 3523/13.8TBVIS do 2º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu, no qual, depois de concluídas as negociações, se apresentou plano de recuperação aprovado pela “maioria previstas no art.º 17º F CIRE”, plano que foi homologado judicialmente em 11 de março de 2014, “vinculando os credores que não hajam participaria na negociação”, cfr. docs. de fls. 50 a 32, 142 a 89, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido o mesmo se dizendo dos demais documentos infra referidos:

B) Três credores inconformados com a sentença homologatória do plano de recuperação interuseram recurso para o Tribunal da Relação de Coimbra, que finalizou com Acórdão proferido em 21 de Outubro de 2014 a julgar improcedentes os recurso e a manter a decisão recorrida, vide doc. de fls. 69 a 105;

C) A AT reclamou créditos e manifestou, junto da Reclamante a disposição de participar nas negociações a realizar no âmbito do PER referido em A), definindo os limites de regularização dos créditos tributários, cfr. docs. de fls. 25 a 28;

D) Os créditos reclamados pela AT no montante de 23,50€ não foram homologados nem aquela foi convidada a participar nas negociações, vide fls. 31 a 33, 38, 39 e os demais documentos referidos em A) e B);

E) A Reclamante, posteriormente à instauração do PER, entrou em incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento do IRS/Retenção na fonte, IMI, IVA, originando a instauração de diversos processos de execução fiscal que atingiram um valor total de € 72 159,36, cfr. docs. de fls. 29, 34, 35, 38 e 39;

F) A AT, face ao avolumar das quantias em dívida e ao fato de os seus créditos não terem sido incluídos no plano de recuperação, diligenciou pela penhora do único bem imóvel conhecido à devedora/ora reclamante, vide docs. de fls. 34, 35 e 16 a 24;

G) A Reclamante solicitou, no dia 27 de agosto de 2014, o pagamento da dívida exequenda e outras em prestações pedido deferido mas condicionado à prestação de garantia não tendo a penhora, referida em F), sido considerada suficiente, nem idónea, para o efeito, dados os ónus que sobre ela incidem, cfr. informação de fls. 38, 39 e docs. de fls. 53 e 54;

H) A Reclamante foi citada da penhora referida em F), no dia 03-09-2014 e, no dia 12-09-2014 apresentou a reclamação que agora se aprecia, vide fls. 37 e 4.

De direito

Perante a factualidade dada como provada o mº juiz passou a conhecer da reclamação considerando que importava decidir se existindo um PER onde foi aprovado o plano de recuperação onde a AT não constava como credora poderia a AT prosseguir com as execuções e penhorar bens da devedora.

Considerou o Tribunal “a quo” que resulta inequivocamente do disposto no artigo 17/1 a 17 do CIRE a não possibilidade de instauração de execuções para cobrança de dívidas ou havendo-a a obrigatoriedade da sua suspensão durante todo o tempo em que perdurarem mas as negociações extinguindo-se aquelas logo que seja aprovado o plano de recuperação a não ser que se preveja a sua continuação.

E neste sentido a Administração Tributária muito embora não tenha participado nas negociações não deixa de estar abrangida por tal determinação já que a decisão do juiz vincula os credores mesmo que não hajam participado na negociação.

Por tal razão suspendeu a execução fiscal sem necessidade de prestação de garantia enquanto pender o PER e o plano de recuperação.

É contra esta decisão que se insurge a Fazenda Pública.

Entende o Tribunal “a quo” que tendo o processo executivo sido instaurado em 01 02 2014 e o PER sido homologado em 10 03 2014 e apenas realizada a penhora em 18 07 2014, após a conclusão das negociações, não ter efectuado diligência alguma que afectasse patrimonialmente a situação da devedora reclamante.

E sendo a penhora posterior ao plano do PER o mesmo não vincula a recorrente que nem sequer foi notificada para participar nas negociações.

Pugna por isso pela manutenção da penhora na ordem jurídica com prossecução da execução.

Não havendo contra alegações cumpre decidir.

A recorrente Fazenda Pública considera que a sentença recorrida fez uma errónea interpretação dos artigos 17A a 17 I do CIRE introduzidos pela Lei 16 2012 de 24 de Abril quando concedendo provimento à reclamação determinou a suspensão da execução fiscal em causa durante o período do pendência do plano especial de revitalização e violou expressamente o disposto no artigo 30 n.ºs 2 e 3 da LGT na redacção dada pelo artigo 123 da lei 55-A /2010 de 31 Dezembro que consagra a indisponibilidade créditos fiscais.

Pelo que como bem salienta o Ministério Público neste Supremo Tribunal a questão que importa apreciar consiste em saber se a homologação do plano de revitalização impede ou não o prosseguimento da execução fiscal para cobrança das dívidas tributárias em causa e se a penhora efectuada enferma ou não de ilegalidade.

Porque esta questão foi amplamente tratada já por este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 23 03 2015 no processo 0278 que subscrevemos como adjunto, que tratou de questão idêntica tendo por partes as deste processo e cuja doutrina não vemos razão para alterar passamos a transcrever esse aresto na parte que ao caso interessa.

“2.2.2 DO ERRO DE JULGAMENTO

Sustenta a Fazenda Pública, em síntese, que a sentença fez errado julgamento pois i) as normas dos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais (e, por isso e por falta de previsão legal, não podia a AT conceder moratória alguma na cobrança da dívida exequenda) e, ii) mesmo a admitir-se que são aplicáveis aquelas normas, a instauração do processo executivo e a penhora ocorrem muito após a conclusão das negociações ocorridas no PER.

A nosso ver, adiantamo-lo desde já, tem razão.

Acompanhamos a sentença no segmento em que dá conta da evolução histórica do designado, hoje talvez algo impropriamente, direito falimentar, cujas soluções, umas vezes privilegiam a recuperação das empresas e, outras, manifestam preferência pela liquidação delas, bem como quanto aos pertinentes considerando que teceu em torno dos motivos e dos fins prosseguidos pelo PER.

No que respeita às alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que institui o PER, aditando ao CIRE os arts. 17.º-A a 17.º-I –, a opção foi claramente no sentido de privilegiar e fomentar a recuperação, como decorre dos trechos da Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39/XII (Disponível em http://www.dgpj.mj.pt/sections/noticias/codigo-da-insolvencia-e/downloadFile/file/PPL_39_XII_6Alteracao_CIRE.pdf), que esteve na sua origem e que a Juíza do Tribunal a quo oportunamente transcreveu na sentença recorrida.

Mas, a nosso ver, as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, no CIRE, prosseguindo como principal objectivo o de «reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação» (Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos.), não permitem concluir que o legislador tenha querido ou admitido restrição alguma ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ou sequer que a sua cobrança pudesse sofrer restrições outras para além das consagradas na legislação aplicável, maxime na Lei Geral Tributária (LGT), que, não constituindo lei de valor reforçado, assume a natureza de lei que fixa os princípios e fundamentos do sistema tributário (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita*, 4.ª edição, anotações 1 e 3 ao art. 2.º, págs. 64 a 66: «A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica», visando «como regra, regular exhaustivamente as matérias de que trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada»; conseqüentemente, «o art. 2.º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a Lei Geral Tributária às restantes leis ordinárias»), e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nesse sentido, da transcrição feita na sentença da referida exposição de motivos permitimo-nos salientar a seguinte passagem, respeitante ao PER: «[...] Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários» (sublinhado nosso).

Aponta também nesse sentido o terceiro parágrafo da mesma exposição de motivos, que a sentença não transcreveu, mas que se nos afigura também relevar para o correcto enquadramento da questão a dirimir; por isso, transcrevemo-lo agora: «As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social» (sublinhado nosso).

Afigura-se-nos, pois, que, como resulta da referida exposição de motivos, o legislador não quis de modo algum que o propósito assumido de promover a recuperação dos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, em ordem a possibilitar a manutenção do devedor no giro comercial, o tenha determinado a alijar a natureza indisponível dos créditos tributários.

A indisponibilidade dos créditos tributários está expressamente prevista no n.º 2 do art. 30.º da LGT, que dispõe: «O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária» (Aplicando este princípio, vide o recente acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 816/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1891 a 1895, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3?OpenDocument>.

Neste acórdão acolheu-se a tese de que «a lei fiscal determina a indisponibilidade do crédito tributário, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributárias, prevalecendo esta disposição sobre qualquer legislação especial – artigo 30.º/2 e 3 da LGT, na redacção dada pelo art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro», motivo por que «[...] a indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência directa dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributárias, os quais encontram guarida nos artigos 266.º, 13.º, 103.º e 104.º, todos da CRP».).

A indisponibilidade dos créditos tributários – que significa que AT não pode discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos – decorre, em última análise, do princípio da legalidade tributária (O princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) – «Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei [...]» – impõe aos órgãos da AT que actuem no sentido da obtenção das prestações devidas nos termos da lei fiscal, certificando-se que os cidadãos cumprem a obrigação decorrente, desde logo, do n.º 3 do art. 103.º, n.º 3, da CRP, de pagar os impostos que «tenham sido criados nos termos da lei e cuja liquidação e cobrança» se façam nas formas «prescritas pela lei»), que impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal [cfr. arts. 103.º, n.º 3, e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 3.º, n.º 1 («Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos».)], do Código do Procedimento Administrativo (Referimo-nos, aqui como adiante, ao CPA na versão do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.) (CPA)], e do princípio da igualdade [cfr. arts. 13.º e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 5.º, n.º 1 («Nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum administrado em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social».)], do CPA], que lhe impõe a obrigação de prosseguir o objectivo de tratar igual e uniformemente todos os contribuintes, maxime na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias deles. Ambos os princípios estão também consagrados no art. 55.º da LGT, que enumera os princípios a observar pela AT na sua actividade («A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários».).

Por outro lado, o art. 36.º da LGT, no seu n.º 2, é inequívoco: «Os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes» (Como dizem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., anotação 8 ao art. 36.º, pág. 297, «nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento, etc.» pois «[a] isto se opõe o princípio

da legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa».); concretizando, no campo das moratórias, o princípio do citado n.º 2, o n.º 3 do mesmo artigo afirma: «A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei». Em sintonia com o n.º 3 do art. 36.º da LGT, o art. 85.º, n.º 3, do CPPT («A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária»), prevê que possam ser responsabilizados subsidiariamente os que, dolosamente, concederem moratórias fora dos casos previstos na lei.

Tendo presente o que vimos de dizer, podemos avançar no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário e a impossibilidade de a AT conceder moratórias não previstas na lei (Uma eventual excepção a esse princípio sempre exigiria uma inequívoca manifestação de vontade nesse sentido, concretizada em lei formal da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito, sob pena de violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária.) não foram de modo algum postas em causa pelo CIRE (Para maior desenvolvimento sobre a temática da relação entre os créditos tributários e os processos previstos no CIRE, vide

- SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012, disponível em <http://hdl.handle.net/1822/21395> e

- SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência, disponível em <http://hdl.handle.net/10316/24784>,

em cuja doutrina nos apoiámos na elaboração do presente acórdão.), mesmo após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (que veio dar prevalência à recuperação do devedor). Os princípios que enformam o nosso sistema tributário não permitem a extinção, a redução ou a moratória (Há numerosa jurisprudência no sentido da impossibilidade de suspender a execução fiscal fora das situações previstas na lei. Entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 322/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 974 a 984, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c667b67e42a12df802579f000568b29?OpenDocument>;

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1377/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32230.pdf>), págs. 3654 a 3663, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/889a633df5ace4c980257bf9004709d9?OpenDocument>.) dos créditos fiscais a não ser nos casos previstos expressa e inequivocamente na lei. Assim, a alteração do conteúdo da obrigação fiscal nunca poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, previsto no art. 8.º da LGT e no art. 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídica tributária têm de estar tipificados na lei (RUI DUARTE MORAIS, ob. cit., 2.ª ed., p. 220, «Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais». A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista).

É certo que alguma jurisprudência dos tribunais comuns assim o não entendeu, pelo menos até determinado momento (É exemplo paradigmático dessa jurisprudência o acórdão do Supremo Tribunal de 4 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bff8cf2426fedad6802575d6002e6e8a?OpenDocument>).

Independentemente de saber se essa jurisprudência fez ou não a melhor interpretação das normas legais em confronto – e afigura-se-nos que não –, a mesma deixou, de todo, de ser sustentável após o art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), ter aditado ao art. 30.º da LGT um n.º 3, que, reafirmando o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial». Ademais, o art. 125.º da mesma Lei estabeleceu que «[o] disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos».

Na sequência desse aditamento à lei (É discutível se se trata de uma verdadeira alteração legislativa ou se, pelo contrário, o n.º 3 do art. 30.º da LGT não será uma norma com carácter interpretativo

e, como tal, sujeita ao regime do art. 13.º do Código Civil, como sustentam SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, ob. cit., que referem que «a solução nele vertida defluiu já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal»), a jurisprudência dos tribunais comuns acabou por inflectir o rumo (Cfr., por mais antigo, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstjf.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/41a380a845ca0e7380257b900033ee4f?OpenDocument>).

A sentença recorrida, que aderiu à referida jurisprudência dos tribunais comuns na sua primitiva versão, não pode manter-se.

Pese embora o disposto no art. 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos do disposto nos arts. 196.º e 199.º, do CPPT, e do art. 52.º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele.

Note-se, finalmente, que isto não significa que o Estado se ponha à margem do escopo de recuperação do devedor (Apesar de admitirmos que, de lege ferenda, pudesse optar-se por uma solução mais maleável, em que o legislador – numa ponderação entre os interesses públicos na cobrança dos impostos, por um lado, e na revitalização e continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem, por outro – admitisse perdoar ou reduzir, em alguma medida, os créditos do Estado por tributos.), ou que, com a intransigência na cobrança das dívidas tributárias (e parafraseando a sentença recorrida) inviabilize na prática a boa concretização do plano de revitalização.

Na verdade, o CPPT prevê o alargamento do número de prestações mensais até 5 anos quando for notória a dificuldade financeira e sejam previsíveis consequências económicas para os devedores, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta (UC) no momento da autorização, desde que nenhuma delas seja inferior a 10 UC (n.º 6 do art. 196.º, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); o número de prestações pode mesmo ser alargado até ao dobro (10 anos), se, no âmbito de processo de recuperação económica se demonstrar a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável (n.º 7 do mesmo art. 196.º do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril).

Tudo visto, concluímos que a sentença, pese embora tenha seguido corrente jurisprudencial que, em dado momento, vingou no Supremo Tribunal de Justiça, não fez a melhor interpretação e aplicação das normas e princípios legais aplicáveis.

Pelo que ficou dito, revogaremos a sentença recorrida.”

Conclui-se do exposto que a sentença recorrida que assim não considerou fez errada interpretação dos artigos 17-A a 17-I do CIRE e violou também o preceituado no artigo 30 n.ºs 2 e 3 da LGT pelo que não pode manter-se.

Todavia como refere o M.º P.º a recorrente formula também um pedido subsidiário para que em função do deferimento do pedido de pagamento em prestações e da penhora do imóvel se entenda estarem preenchidos os pressupostos legais que permitam a suspensão da execução fiscal ao abrigo do disposto nos artigos 196 n.ºs 5 e 6 do CPPT. Porque da sentença recorrida não constam elementos suficientes para ponderar esta questão com vista a decidir deste pedido importa, dado que o Supremo Tribunal Administrativo não conhece de matéria de facto ordenar que os autos baixem à 1.ª instância para que ampliada que seja a matéria de facto conheça deste pedido.

Decisão

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a reclamação quanto ao pedido de inadmissibilidade da penhora e ordenar que os autos baixem à 1.ª instância para apreciação do pedido subsidiário.

Custas pela Recorrida, mas apenas em 1.ª instância.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) 2 — O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.

3 — O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial. (Aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro)”

Acórdão de 29 de Abril de 2015.**Assunto:**

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 350/14-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., S.A., com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto nos artigos 141.º, n.º 1, 142.º, n.º 4 e 150.º do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 3 de Outubro de 2013, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que julgara procedente a impugnação por si deduzida contra o acto de indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto acto de liquidação “a posteriori” de ISP relativo ao ano de 2002 e respectivos juros compensatórios no montante de €15.669,30.

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

I. *O presente recurso vem interposto do Acórdão proferido a fls. dos autos, pelo Tribunal Central Administrativo Sul, por via o qual esse Tribunal a quo concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública – ora Recorrida -, da decisão proferida, em sede de primeira instância, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, a qual julgou totalmente procedente, por provada, a Impugnação Judicial quanto ao acto de indeferimento da Reclamação Graciosa do acto de liquidação “a posteriori” interposta pela ora Recorrente.*

II. *O aludido Acórdão de fls. dos autos padece de falhas no que à aplicação do Direito concerne, de tal ordem que a admissão do presente Recurso de Revista, e conseqüente decisão recorrida, se revelam manifestamente necessários para a apreciação de uma questão de primordial importância e para a melhor aplicação do Direito, em cumprimento do disposto no n.º 1, in fine, do artigo 150.º do CPTA.*

III. *Na verdade, reveste-se de importância fundamental e da maior relevância jurídica, para a orientação dos tribunais inferiores, saber: (1) Se a prolação de uma “Decisão-surpresa” consubstancia uma nulidade do Acórdão, pela aplicação conjugada dos artigos 123.º e 125.º do CPPT, 95.º do CPTA e 615.º do NCPC, por ser uma irremediável coartação do direito ao contraditório constitucionalmente consagrado no artigo 20.º da CRP; (2) Se o recurso a métodos indirectos para a determinação da base tributável é passível de ser concretizada sem o cumprimento do disposto nos artigos 87.º e seguintes da Lei Geral Tributária (LGT) e sem que ao contribuinte sejam asseguradas as garantias aí legalmente previstas, colidindo assim com todos os princípios constitucionais atinentes à matéria, em concreto os artigos 103.º, 104.º e, no limite, 13.º, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP) e, ainda, (3) Se é possível tributar matéria presumida quando se mostra demonstrado a matéria colectável real, pondo-se, assim, em crise todos os princípios constitucionais atinentes à matéria, em concreto os artigos 103.º, 104.º e, no limite, 13.º, todos da CRP.*

IV. *Por outro lado, a admissão do presente recurso revela-se, igualmente, necessária para uma melhor aplicação do direito. De facto, in casu, o que se verifica é precisamente uma tentativa de efectivar interações relevantes e de cariz supra-individual, uma vez que o acórdão recorrido contende, essencialmente, com os direitos de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdiccional efectiva, equitativa e em que seja assegurado o direito ao contraditório, os quais não só possuem assento constitucional – nos artigos 20.º e 268.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP) – como assumem carácter de interesse comunitário.*

V. *O que esteve em causa no procedimento inspectivo levado a cabo pela Administração Tributária foi a tentativa de ilidir a presunção de veracidade dos documentos contabilísticos da Recorrente. Por*

outras palavras, do que se tratou, então, foi da ilisão, por parte da referida Administração Tributária, da presunção contida no artigo 75.º da LGT.

VI. Sendo, porém, que, in casu, (1) a Recorrente logrou demonstrar que os erros detectados se tratavam de lapsos materiais; e (2) a recorrente justificou-os documentalmente.

VII. Ou seja, a recorrente logrou impedir que se procedessem às correcções perpetradas pela Administração Tributária, sendo certo que apenas alcançou tal efeito em sede judicial, pois que no procedimento gracioso que lhe antecedeu, aquela entidade desvalorizou, em absoluto, toda a alegação e prova produzida.

VIII. O teor do acórdão recorrido, em primeira linha, e desde logo, padece de nulidade, na exacta medida em que consubstancia uma verdadeira “Decisão-surpresa”.

IX. Do texto do Acórdão em crise extrai-se que o douto Tribunal Central Administrativo Sul não só acode à tese da Fazenda pública no sentido de que os citados documentos não justificam as inexactidões encontradas, como também avança uma inesperada tese no sentido de que se tratam aqui de presunções na fixação da base tributável da Recorrente levada a cabo pela Administração Tributária.

X. ou seja, pese embora a insuficiente fundamentação do Acórdão recorrido depreende-se do teor do mesmo que o Tribunal a quo entende que se está aqui perante a fixação de rendimentos presumidos, sem que a Recorrente haja logrado demonstrar a realidade da sua contabilidade e, assim, impor a tributação segundo rendimentos reais e não presumidos.

XI. **TODAVIA, refira-se que, (1) OU SE TRATA AQUI DE UMA QUESTÃO DE ILISÃO DA PRESUNÇÃO DE VERDADE DOS DOCUMENTOS DOS CONTRIBUINTES, (2) OU SE TRATA AQUI DA APLICAÇÃO DE MÉTODOS INDIRECTOS NA FIXAÇÃO DO RENDIMENTO TRIBUTÁVEL.**

XII. O que não se admite, porque não se pode admitir, é (i) autuar todo o procedimento administrativo com base em determinados pressupostos, (ii) conceder ao contribuinte a possibilidade de a este responder, (iii) fazer correr um procedimento de Reclamação Graciosa, (iv) decidir-se do mérito do mesmo, (v) deixar correr um processo judicial de impugnação, (vi) decidir-se do mérito do mesmo e, **APENAS EM FASE DE RECURSO,** (vii) alterarem-se todos os pressupostos que basearam tudo o que lhe antecedeu, vindo assim dar a entender, de forma desprendida, que o que aqui se tratam são presunções de rendimentos.

XIII. Ao proceder-se como se procedeu, abriu-se o caminho (proibido) para que o Tribunal de segunda instância baseia a sua argumentação e fundamentação em questão jurídica nunca colocada “na disponibilidade” das partes. Diz-se “na disponibilidade” das partes porque nunca nenhuma delas colocou tal questão em crise, jamais a Administração Tributária processou o mecanismo da fixação da matéria tributável com base em métodos indirectos.

XIV. Na verdade, jamais tal questão foi submetida a apreciação judicial, seja de primeira instância, seja de segunda.

XV. Ora, se se tratava, in casu, da aplicação de métodos indirectos na fixação da sua base tributável, então à Recorrente haveriam de ter sido concedidas todas as garantias inerentes a esse procedimento, isto é, fazer aplicar todo o regime plasmado nos artigos 87.º e seguintes da LGT.

XVI. Como está bom de ver, e como bem se sabe, este procedimento obedece a regras próprias porque consubstancia uma (quase perigosa) excepção ao princípio constitucional de tributação segundo os rendimentos reais. Na verdade, apenas em casos excepcionais (e devidamente justificados) pode a Administração aplicar métodos indirectos na fixação da base tributável de um qualquer imposto, implicando tal decisão o cumprimento escrupuloso de um regime verdadeiramente excepcional e especial.

XVII. As partes não podem ser surpreendidas com uma decisão baseada em fundamentos jurídicos que nunca foram debatidos, sequer considerados, no decurso de todo o processo.

XVIII. Torna-se mais grave quando se pensar que esta “surpresa” apenas aconteceu, como ocorreu in casu, em fase de recurso, pois que então nesse momento é que consubstancia uma verdadeira surpresa com a qual as partes não podiam, de todo em todo, contar.

XIX. E a questão é de tão premente apreciação superior por colidir com o princípio basilar do direito ao contraditório, consubstanciado no direito que a Parte tem de influenciar a decisão final a tomar.

XX. In casu, se se tratava, como se viu tratar, da aplicação de métodos indirectos, então à Recorrente haveria de ter sido dada a oportunidade de se pronunciar e, assim, influir na decisão final (seja em primeira linha da Administração Tributária, seja depois em sede judicial). Nunca tendo estado isso em debate, jamais se poderá ver a Recorrente condenada com esse pressuposto.

XXI. De tudo quanto se disse, resulta inequivocamente que o acórdão recorrido enferma de vício grave, cominado com nulidade, a impor a sua revogação, sob pena de a Recorrente se ver, apenas agora, “condenada” em decisão baseada em pressupostos que nunca foram tidos em conta por nenhum dos intervenientes, dos quais aquele que deu causa à presente contenda – a Fazenda pública, ora Recorrida -, que nenhuma vez equacionou tratar-se esta duma questão de aplicação de métodos indirectos.

XXII. Conforme já se disse, não crê a Recorrente que o que serve de base ao procedimento inspectivo levado a cabo pela Administração Tributária tenha sido a aplicação de métodos indirectos.

XXIII. Porém, o que é facto é que o acórdão de que ora se recorre decidiu com base nesse pressuposto, pois que considera deverem ser presumidos os rendimentos da Recorrente, e não directamente tributados. Ou seja, no presente, sendo essa a decisão que se mantém na ordem jurídica, é com isso que efectivamente pode a Recorrente contar e, assim, é quanto a isso que a Recorrente se pode, por ora, insurgir.

XXIV. A determinação da matéria tributável de acordo com os referidos métodos indirectos constitui uma excepção ao princípio de que a matéria colectável é apurada de acordo com a realidade efectiva.

XXV. Prescindir da realidade dos factos para tributar com base em indícios, presunções ou outros elementos, é, como é por todos aceite, um comportamento excepcional, limitado e, inclusivamente, tipificado. Com isto se percebe que, apenas nos casos tipificados legalmente se pode abdicar do meio de tributação real para, em alternativa, optar pela tributação presumida.

XXVI. O recurso aos métodos de avaliação indirecta da matéria tributável é absolutamente excepcional, pois que assim o determina o artigo 81.º da LGT.

XXVII. O que se verifica, in casu, é que a Recorrente não se encontra abrangida por nenhuma das alíneas do artigo 87.º da LGT, para que seja lícita a aplicação, à situação, de métodos indirectos.

XXVIII. Aliás, a Recorrente logrou justificar, cabalmente, as inexactidões detectadas pela Administração Tributária, de tal sorte que o Tribunal de primeira instância considerou não poder a Administração Tributária ilidir a referida presunção de veracidade dos documentos contabilísticos da Recorrente.

XXIX. Ao passar-se, em sede de recurso, à avaliação indirecta da matéria tributável, foi o próprio Tribunal a quo, aqui recorrido, que procedeu à ilegalidade de, sem que se hajam mostrado reunidos aqueles pressupostos, tributar, de forma desprendida, de acordo com esse regime.

XXX. Se, de facto, a situação final com a qual a Recorrente se verá confrontada é com uma tributação de acordo com indícios e presunções, quando a isso não se pôde, em tempo útil, defender.

XXXI. E não pôde, desde logo, porque não foi apresentada a devida fundamentação pela administração tributária quanto a esse propósito. Na verdade, se se tratasse de um procedimento dessa natureza, a Administração Tributária haveria de ter cumprido as formalidades legais exigidas para o efeito, o que não aconteceu.

XXXII. Por outro lado, cabe à Administração Tributária demonstrar a verificação dos referidos pressupostos, fundamentar a sua decisão e conceder as garantias legalmente previstas ao contribuinte.

XXXIII. Com efeito, se se tratavam de presunções, como se refere no Acórdão recorrido, então à Recorrente deveria ter sido concedida a oportunidade de se pronunciar quanto às mesmas. Não se tendo concedido tal oportunidade, não se pode vir agora, e apenas, o Tribunal de segunda instância concluir que “se presumiram”, “presume-se” e, por conseguinte, “conclui-se”, pois que nunca a Recorrente se pronunciou quanto a tais presunções, indícios ou sejam quais forem os outros elementos que serviram de base e que se desconhece.

XXXIV. A manutenção, na ordem jurídica, de uma decisão que determina a tributação segundo presunções ou indícios, sem que sejam asseguradas ao contribuinte as garantias necessárias e próprias a tal procedimento de avaliação tributária colide com os princípios constitucionais da igualdade (tributária), da capacidade contributiva e da própria legalidade dos impostos.

XXXV. Os contribuintes não podem ser tributados de acordo com rendimentos (matéria) ficcionados que, na realidade, não existiram.

XXXVI. Na verdade, a tributação pretende-se incidente sobre valores reais, preferencialmente efectivos e não presumidos, mas nunca ficcionados.

XXXVII. O artigo 103.º da CRP, relativo ao Sistema Fiscal, encerra em si o conjunto de normas que devem nortear a Administração Tributária e, no limite, as decisões dos tribunais tributários. Assim, muito se estranha que, de forma quase alheada, o Tribunal “a quo” venha fundamentar as suas asserções nas presunções de rendimento a que deu lugar, quando o predito dispositivo constitucional impõe que o sistema fiscal seja justo e equitativo, que o procedimento de tributação obedeça aos pressupostos vertidos na lei e que, no limite, sejam asseguradas as garantias legais aos contribuintes.

XXXVIII. Tributando-se a Recorrente de acordo com meras presunções ou indícios, e não com base nos seus documentos contabilísticos reais e efectivos, consubstancia uma clara e evidente violação do princípio da capacidade contributiva, que impõe a repartição justa e condicionada da carga fiscal. Ao proceder como procedeu, o Tribunal a quo alcançou uma solução manifestamente inconstitucional: a recorrente ver-se-á obrigada ao pagamento de um imposto sem que haja sido apurada realmente, uma base tributável correspondente.

XXXIX. Pôr-se-á – quase com naturalidade – irremediavelmente em causa a capacidade contributiva da Recorrente que, no presente caso, não corresponde ao montante de imposto que foi condenada a pagar.

XL. Não se pode, certamente, manter esta solução e, no limite, aceitar que os tribunais tributários adotem, no futuro, decisões da mesma natureza. Esta é, de facto, uma questão primacial, relevante no próprio sentido da comunidade e a impor, no imediato, apreciação superior.

TUDO VISTO,

XLI. O Acórdão recorrido é nulo nos termos conjugados dos artigos 123.º e 125.º do CPPT, 95.º do CPTA e 615.º do NCPC.

XLII. O Acórdão recorrido contém vício de lei, por violação do regime previsto nos artigos 87.º e seguintes da LGT.

XLIII. O acórdão recorrido enferma inconstitucionalidades graves, por violação dos artigos 20.º, 103.º, 104.º e 13.º, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

TERMOS EM QUE,

Deve o presente Recurso de Revista ser admitido, em cumprimento do disposto no n.º 1, in fine, do artigo 150.º do CPTA, e,

BEM ASSIM,

Deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, julgando-se em conformidade com as precedentes conclusões, e, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 150.º do CPTA, revogando-se a decisão recorrida e aplicando-se definitivamente o regime jurídico que se julgue adequado, o qual importará:

a) A Revogação do Acórdão recorrido e a manutenção, na ordem jurídica, da sentença proferida em 1.ª instância pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada;

b) A definitiva consideração de que a Recorrente logrou evitar a ilisão, por parte da Administração Tributária, da presunção de veracidade dos documentos contabilísticos daquela.

ASSIM SE FAZENDO INTEIRA JUSTIÇA!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 406/407 dos autos, concluindo no sentido da inadmissibilidade do recurso, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista a que alude o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

Ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 663.º do Código de Processo Civil dá-se por reproduzido, para todos os efeitos, o probatório constante do acórdão recorrido, a fls. 356 a 365 dos autos.

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido, *sem prejuízo do disposto no art. 150.º/5, do CPTA*, como recurso de revista (cfr. requerimento de interposição e despacho de admissão, a fls. 377 e 402 dos autos, respectivamente), havendo agora que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja*

claramente necessária para uma melhor aplicação do direito – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo – cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória – nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.»

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado, não estão preenchidos os pressupostos da revista excepcional, como bem conclui o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos.

O acórdão recorrido concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do TAF de Almada que julgara procedente a impugnação deduzida pela ora recorrente contra liquidação de ISP/Imposto sobre o petróleo, relativo ao ano de 2002 e respectivos juros compensatórios. O referido acórdão julgou verificado o alegado *erro de julgamento* da sentença recorrida *quanto à apreciação da matéria de facto e quanto ao regime aplicável* (cfr. acórdão recorrido, a fls. 367 a 370 dos autos), revogando a sentença recorrida e, em substituição, julgando improcedente a impugnação, com a consequente manutenção do acto impugnado, porquanto *a impugnante não logrou demonstrar a existência de lapso material na realização dos registos, passível de justificar as omissões detectadas, mantendo-se incólume a asserção que suporta o acto tributário em causa nos autos de que se trata de omissões não justificadas, seja porque os documentos apresentados pela impugnante no procedimento administrativo mostram-se inverosímeis, não datados, não discriminados, sem suporte nas vendas declaradas, seja porque os elementos de prova que carrou nos presentes autos não se mostram capazes de explicar, com certo grau de plausibilidade, as diferenças ocorridas, pois que permanecem sem explicação as discrepâncias entre as vendas declaradas e as existências adquiridas.// Na verdade, não existem mapas discriminados, por data, com valores em litros e cruzados com facturas de aquisição, contas correntes de fornecedores, medições realizadas pela empresa, que permitam reconstituir a realidade contabilística e dos inventários invocada pela impugnante.//Nos autos, existe apenas a prova, assente nas medições, nos registos contabilísticos e na facturação emitida de que ocorreram compras não documentadas da mercadoria em causa (n.ºs 15 a 21 e 25 a 28 do probatório) e que perante a quebra da presunção de veracidade da contabilidade da impugnante (artigo 75.º/2/a), da LGT), operada de forma consistente e fundamentada pela recorrente, cabe à recorrida o ónus de demonstrar o acerto dos seus registos contabilísticos, suscitando a dúvida sobre a existência do facto tributário ou descaracterizando a prova carreada pela recorrente quanto à existência de compras não documentadas, o que, no caso, como visto, não ocorreu* – cfr. acórdão recorrido, a fls. 369 dos autos.

Havia entendido a sentença de 1.ª instância que a Impugnante tinha *carreado para os autos elementos de prova que indiciam fortemente que tais diferenças de valores assentam em erros de introdução de dados no sistema contabilístico, decorrente da prática de transferência manual de dados do sistema de registo informático das bombas do posto de abastecimento para o registo informático comercial do estabelecimento de supermercado*, logrando dessa forma abalar a base a base daquela convicção da Administração (cfr. sentença recorrida, a fls. 297 dos autos), juízo este que o TCA-Sul, não confirmou.

Resulta do exposto que a divergência fundamental entre a sentença revogada e o acórdão recorrido respeita à apreciação da prova produzida pela impugnante na tentativa de infirmar a premissa da Administração tributária de que houvera “introdução irregular no consumo” de combustíveis. Sucede que, como decorre inequivocamente do disposto no n.º 4 do artigo 150.º do CPTA, *supra* transcrito, *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*, o que manifestamente não é o caso dos autos.

Pretende, contudo, a recorrente a admissão de revista excepcional quanto a três questões, que sintetiza na conclusão III das suas alegações de recurso, *saber*: (1) *Se a prolação de uma “Decisão-surpresa” consubstancia uma nulidade do Acórdão, pela aplicação conjugada dos artigos 123.º e 125.º do CPPT, 95.º do CPTA e 615.º do NCPC, por ser uma irremediável coarctação do direito ao contraditório constitucionalmente consagrado no artigo 20.º da CRP;* (2) *Se o recurso a métodos indirectos para a determinação da base tributável é passível de ser concretizada sem o cumprimento do disposto nos artigos 87.º e seguintes da Lei Geral Tributária (LGT) e sem que ao contribuinte sejam asseguradas as garantias aí legalmente previstas, colidindo assim com todos os princípios constitucionais atinentes à matéria, em concreto os artigos 103.º, 104.º e, no limite, 13.º, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP) e, ainda,* (3) *Se é possível tributar matéria presumida quando se mostra demonstrado a matéria colectável real, pondo-se, assim, em crise todos os princípios constitucionais atinentes à matéria, em concreto os artigos 103.º, 104.º e, no limite, 13.º, todos da CRP.*

As questões para as quais a recorrente solicita a presente revista não oferecem, em si mesmas, particular complexidade ou novidade, sendo pacífico que a prolação de uma “decisão-surpresa”, em violação do princípio do contraditório constitui nulidade processual determinante na nulidade subsequente da decisão proferida, que o recurso a métodos indirectos apenas pode ter lugar nos casos tipificados no artigo 87.º e seguintes da LGT e assegurando ao contribuinte as garantias inerentes a tal regime e que estando demonstrada a matéria tributária real não é lícito tributar a matéria tributária presumida.

Sucede, porém, que no caso dos autos, contrariamente ao alegado, não foi proferida “decisão-surpresa” (cfr. o acórdão do TCA-Sul que sustentou a inexistência de tal nulidade, a fls. 411 a 420 dos autos), o acórdão recorrido não decidiu que a matéria tributável apurada pela AT o fora por recurso a métodos indirectos e não ficou demonstrada, nem no procedimento nem nos autos a matéria tributária real, pois, como resulta do supra transcrito trecho do acórdão recorrido o TCA-Sul considerou expressamente que *a impugnante não logrou demonstrar a existência de lapso material na realização dos registos, passível de justificar as omissões detectadas, mantendo-se incólume a asserção que suporta o acto tributário em causa nos autos de que se trata de omissões não justificadas, seja porque os documentos apresentados pela impugnante no procedimento administrativo mostram-se inverosímeis, não datados, não discriminados, sem suporte nas vendas declaradas, seja porque os elementos de prova que carrou nos presentes autos não se mostram capazes de explicar, com certo grau de plausibilidade, as diferenças ocorridas, pois que permanecem sem explicação as discrepâncias entre as vendas declaradas e as existências adquiridas.// Na verdade, não existem mapas discriminados, por data, com valores em litros e cruzados com facturas de aquisição, contas correntes de fornecedores, medições realizadas pela empresa, que permitam reconstituir a realidade contabilística e dos inventários invocada pela impugnante.// Nos autos, existe apenas a prova, assente nas medições, nos registos contabilísticos e na facturação emitida de que ocorreram compras não documentadas da mercadoria em causa (n.ºs 15 a 21 e 25 a 28 do probatório) - cfr. acórdão recorrido, a fls. 369 dos autos.*

A revista não será, pois, admitida, por não verificação dos respectivos pressupostos legais.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Anulação da Venda. Não entrega do bem. Convolação.

Sumário:

I— A anulação da venda prende-se, essencialmente, com os vícios da vontade do comprador e com as características e qualidades do objecto transmitido, cfr. artigos 257.º do CPPT e 908.º do CC e ainda com fundamento no reconhecimento da propriedade do bem a favor de terceiro ou na preterição de formalidades legais, cfr. artigo 909.º do mesmo CC;

- II — *A não entrega do bem vendido ao comprador, que atempadamente pagou o preço, não tem como consequência a anulação da venda, mas poderá constituir fundamento para o pedido de restituição do preço pago;*
- III — *Formulado pedido de restituição do preço pago pela aquisição do bem no âmbito do processo de anulação da venda, impõe-se a sua convolação em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal.*

Processo n.º 698/14-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A..... Lda, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro (TAF de Aveiro) datada de 20 de Fevereiro de 2014, que julgou improcedente a acção para anulação de venda efectuada nos autos de execução fiscal n.º 004301100543.0, instaurados contra B....., Lda.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1) No processo de execução fiscal para além do interesse público de ordem geral, há ainda que ter em conta a necessidade protecção da confiança, da segurança jurídica e da boa-fé dos terceiros adquirentes de bens.

2) Pese embora, as causas de anulação de venda em processo de execução fiscal se submetam ao previsto nos artigos 838º e 839º, do Cód. Proc. Civil, não se deve deixar de admitir, por interpretação extensiva daqueles preceitos legais outras causas de anulação presentes nas normas de direito substantivo para se alcançar desse modo o verdadeiro escopo final dos referidos preceitos.

3) «*In casu*» verificada que está a inexistência e/ou a sua impossibilidade de entrega da coisa adjudicada à compradora, aqui Recorrente, tal motivo deve merecer igual - senão maior - relevância que, qualquer outro ónus ou qualquer outra limitação, ou, até mesmo, que qualquer uma das irregularidades previstas no art. 195º (*anterior art. 201º*) do Cód. Proc. Civil.

4) Sendo impossível a entrega do bem, o objecto do negócio é impossível, o negócio é nulo, devendo ser restituído o valor correspondente, já entregue pelo adquirente de boa-fé, conforme disposto nos arts. 280º, 286º, 289º, n.º 1, todos do Cód. Civil.

5) Impõe-se ainda, a anulabilidade do negócio porque - *conforme é do conhecimento geral* - um comprador só manifesta a sua vontade na aquisição do bem, determinado pela existência e a entrega do mesmo porque, se soubesse da impossibilidade da respectiva entrega, nunca teria querido o negócio.

6) A douda decisão recorrida, traduz - salvo o devido respeito - uma interpretação muito simplista e redutora dos fundamentos legais para a anulação da venda. E,

7) Não contém qualquer razão justificativa para que, o facto de - *o bem não ser localizável* - não possa ser considerado integrado das normas de direito substantivo e admitido, por interpretação extensiva, de modo a alcançar-se o verdadeiro escopo final do disposto nas alíneas dos artigos 838º e 839º do Cód. Proc. Civil.

8) A decisão afigura-se inconstitucional por violação dos princípios da igualdade, da proibição do arbítrio, do acesso ao direito, à tutela jurisdicional efectiva e a um processo equitativo, da protecção da confiança e da segurança jurídica, corolários do princípio do estado de direito.

* *O tribunal “a quo” devia ter dado relevância à impossibilidade da entrega do bem e, admitido tal facto por interpretação extensiva do preceituado nos artigos 838 e 839 do Cód. Proc Civil, como presente nas normas de direito substantivo, considerando o negócio nulo por impossível e ordenado a restituição à Recorrente do valor pago pela mesma.*

9) A Requerente fundamentou, igualmente, o seu pedido de restituição das importâncias que despendeu valendo-se, para o efeito, das regras do instituto do enriquecimento sem causa, dado ter procedido ao pagamento da quantia global de € 8.942,37 (*oito mil novecentos e quarenta e dois euros e trinta e sete cêntimos*) e, o próprio respectivo Serviço de Finanças que recebeu tal importância, entende ser difícil a entrega do bem.

10) Para a boa decisão da causa também se imponha a apreciação dessa matéria.

11) A douda sentença, erradamente, não se pronunciou sobre tal questão que devia conhecer, o que constitui causa nulidade da mesma, nos termos do disposto no n.º 1 do Art.º 125º, do C.P.P.T.

12) A decisão aqui em crise é manifestamente errada e infundada por incorrecta interpretação dos artigos 195º, 838º e 839º do Cód. Proc. Civil, pela não aplicação de tais dispositivos nem do disposto nos artigos 9º n.ºs 1 e 3, 280º, 286º, 289º n.º 1 e 473º do Cód. Civil, viola os artigos 13º, 20º n.ºs. 1 e 4, da Constituição da Republica Portuguesa e, bem assim, nula face à omissão de pronuncia nos termos do n.º 1, do Art.º 125º, do Cód. Proced. Proc. Tributário.

TERMOS EM QUE, Dando-se provimento ao recurso e revogando-se a decisão recorrida farão Vossas Excelências a devida e elevada **JUSTIÇA**.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado, pronunciou-se pela improcedência do recurso. No essencial o Ministério Público entende que a ora recorrente teria direito a resolver o contrato, efectivando-se esta através de comunicação à outra parte, no caso dos autos devia ter sido efectivada através de requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal e não através da acção de anulação de venda, já que esta pressupõe a existência de vício que afecte a validade da venda o que no seu entender não ocorre.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - Em nome da empresa B....., Lda., foi instaurada a execução fiscal 004301100543.0 para cobrança de IVA, cfr. fls. 1 e 2 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

2 - No âmbito da execução fiscal acima identificada, foi em 28.05.2002, penhorado o seguinte bem: “Uma máquina “Alinhadeira Hidráulica” Ref. 500, com todos os seus componentes em funcionamento e em bom estado de conservação, avaliada em Euros 5.000”, cfr. fls. 5 da execução e que aqui se dá por reproduzida.

3 - Em conformidade com o auto de penhora identificado em 2), foi nomeada depositária, C....., com a advertência de que a mesma não poderia dispor do referido bem sem ordem do Chefe do Serviço de Finanças sob pena de ficar sujeito à penalidade cominada aos infiéis depositários prescrita no artº 233º do CPPT, conjugado com o artº 854º do CPC.

4 - Em 04 de Março de 2004, foi proferido o despacho que designou a venda do bem identificado em 2) para o dia 30 de Abril de 2004 pelas 11 horas, cfr. fls.10 da execução apensa.

5 - Em 30 de Abril de 2004 o bem identificado em 2) foi adjudicado à empresa A....., Lda., nos termos constantes de fls. 29 do processo de execução e que aqui se dá por reproduzida.

6 - Por carta datada de 04.05.2004 foi a depositária C....., notificada para proceder à entrega do bem identificado em 2), cfr. fls. 30 a 32 da execução e que aqui se dão por reproduzidas.

7 - A compradora e ora requerente, em 30.04.2004 e 06.05.2004, procedeu ao pagamento da importância de € 3.927,04 e 5.015,33, decorrente da compra que havia efetuado do bem identificado em 2).

8 - Em 11.05.2004 foi emitido o título de adjudicação de bens móveis, cfr. fls. 38 da execução e que aqui se dá por reproduzida.

9 - Em 07 de Maio de 2004 a requerente, comunicou ao Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Arouca, de que não lhe foi entregue o bem adquirido, por não se encontrar ninguém presente na data comunicada e as instalações se encontrarem encerradas, cfr. fls. 39 da execução apensa.

10 - No requerimento referido em 9), a requerente solicita ainda que sejam efetuadas as diligências necessárias para a entrega do bem.

11 - Em 10.05.2004, os representantes da B..... comunicam ao Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de que a empresa D....., efetuou o carregamento de diversos bens e máquinas nos termos constantes de fls. 40 da execução e que aqui se dá por reproduzida.

12 - Dá-se aqui por reproduzido o auto de penhora elaborado em 27 de Abril de 2004 pelo funcionário do Tribunal de Comarca de Arouca, nos termos constantes de fls. 50 a 54 da execução.

13 - Em 19.05.2004 foi proferido despacho pelo Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Arouca com o seguinte teor: “(...)Notifique o fiel depositário para na próxima segunda-feira dia 27 de Maio, pelas 9 horas entregar o bem que foi adjudicado no passado dia 30 de Abril.(...)”.

14 - O despacho referido em 13, tem por base a informação que foi prestada na mesma data no sentido de que o bem adjudicado, ao contrário do que afirmou a fiel depositária, não foi penhorado pelo Tribunal de Arouca, cfr. fls. 55 da execução.

15 - Com data de 20.05.2004 foi a fiel depositária notificada para proceder à entrega do bem, sob pena de procedimento criminal por descaminho de bens públicos, cfr. fls. 56 da execução.

16 - Com data de 03.06.2004 pelo Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Arouca foi comunicado ao Exmo. Magistrado do Ministério Público o desaparecimento do bem penhorado à executada B....., Lda., cfr. fls. 61 da execução e que aqui se dá por reproduzida.

17 - Por carta datada de 13.06.2006 os Serviços do Ministério Público remetem despacho de acusação quanto ao inquérito instaurado para averiguação da participação do descaminho de bens nos termos constantes de fls. 66 a 72 da execução apensa e que aqui se dá por reproduzida.

18 - Em 20.03.2007 foi remetida certidão da decisão proferida os autos identificados em 17), no sentido de não pronúncia dos arguidos, C..... e E....., cfr. fls. 74 a 83 da execução

19 - Dá-se aqui por reproduzida a informação prestada em 05.11.2007 pelo Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Arouca, no sentido de que é de “parecer que dificilmente se conseguirá entregar o bem, a mencionada “Alinhadeira” cfr. fls. 90 da execução.

20 - Esta informação foi notificada à requerente por carta datada de 05.11.2007, cfr. fls. 14 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A recorrente invoca a nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia, nos termos do disposto no artigo 125º, n.º 1 do CPPT, uma vez que ali não se emitiu qualquer pronúncia no tocante ao seu pedido de restituição das importâncias que despendeu ao abrigo das regras do instituto do enriquecimento sem causa.

Dispõe aquele artigo 125º, n.º 1 do CPPT que, constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Vejamos, então.

Como bem se percebe os presentes autos foram processados como se tratando de um pedido de anulação da venda, tal como indicado pelo recorrente.

Ora, no âmbito do processo de anulação da venda apenas se pode conhecer das causas legalmente previstas que possam originar a anulação da venda, não podem aí ser conhecidas outras causas de pedir que não se prendam com as taxativamente previstas nas normas próprias.

Como bem se percebe da sentença recorrida, aí entendeu-se que não se tratava de uma causa de anulação da venda, mas antes “...o fundamento da anulação da venda foi o do bem não ser localizável, e não o erro sobre a falta de conformidade com o que foi anunciado nem a existência de qualquer ónus ou limitação não tomada em consideração pelo comprador.

E assim sendo, e atentos os preceitos legais acima citados, conclui-se que os fundamentos invocados pela recorrente não têm enquadramento legal para o pedido de anulação da venda”.

Como daqui resulta bem evidente, na sentença recorrida entendeu-se que todos os fundamentos invocados pela recorrente não se reconduziam a qualquer um dos legalmente previstos para a anulação da venda, daí decorrendo a decisão de improcedência dos presentes autos.

Temos, assim, que não se pode afirmar que na sentença não se emitiu pronúncia quanto à questão assinalada nas alegações de recurso, a mesma não foi conhecida quanto ao seu mérito porque não se enquadrava no âmbito das questões que poderiam ser conhecidas nestes autos.

E tanto basta para que não ocorra a nulidade que vinha apontada à sentença recorrida.

No essencial, o recorrente pretende com a presente acção que lhe seja restituído o preço pago pelo bem adquirido em venda levada a efeito no âmbito de execução fiscal, uma vez que se verifica uma impossibilidade objectiva de lhe ser entregue o bem adquirido.

Na sentença recorrida decidiu-se que a impossibilidade de entrega do bem não se reconduzia aos fundamentos previstos nos artigos 257º, n.ºs 1 e 2 do CPPT e 908º e 909º do CC (em vigor à data), com a fundamentação anteriormente indicada.

Também o Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu pronúncia no sentido de não se tratar de uma situação de anulação da venda, mas antes da possibilidade de resolução do contrato de compra e venda por incumprimento.

Provou-se, o que não vem contestado por qualquer uma das partes, que foi penhorado determinado bem no âmbito de uma execução fiscal e que esse bem foi vendido para pagamento da quantia executada, tendo sido adquirido pela recorrente.

Também se provou que tal bem nunca foi entregue à adquirente recorrente e que se verifica (em Novembro de 2007) a impossibilidade de entrega do bem, cfr. ponto 19 do probatório.

Igualmente está assente que a venda (por propostas em carta fechada) se realizou no dia 30.04.2004, cfr. ponto 5 do probatório, tendo a recorrente pago a totalidade do preço, cfr. ponto 7 do probatório.

Temos, assim, por assente que a Administração Tributária não realizou a sua contraprestação -entrega do bem- no contrato celebrado com a recorrente, sendo mesmo impossível essa entrega, pelo que, há agora que enquadrar juridicamente este incumprimento da Administração.

Disponha, à data, o artigo 257.º, sob a epígrafe “Anulação da venda” (apenas no segmento com interesse):

1 - A anulação da venda só poderá ser requerida dentro dos prazos seguintes:

a) De 90 dias, no caso de a anulação se fundar na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado ou em erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado;

b) De 30 dias, quando for invocado fundamento de oposição à execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo da alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º;

c) De 15 dias, nos restantes casos previstos no Código de Processo Civil.

Também com interesse, dispunham os artigos 908º e 909º do Código Civil:

Artigo 908.º

Anulação da venda e indemnização do comprador

1 - Se, depois da venda, se reconhecer a existência de algum ónus ou limitação que não fosse tomado em consideração e que exceda os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria, ou de erro sobre a coisa transmitida, por falta de conformidade com o que foi anunciado, o comprador pode pedir, na execução, a anulação da venda e a indemnização a que tenha direito, sendo aplicável o artigo 906.º do Código Civil.

2 - A questão prevista no número anterior é decidida pelo juiz, depois de ouvidos o exequente, o executado e os credores interessados e de examinadas as provas que se produzirem.

3 - Feito o pedido de anulação do negócio e de indemnização do comprador antes de ser levantado o produto da venda, este não será entregue sem a prestação de caução; sendo o comprador remetido para a acção competente, a caução será levantada, se a acção não for proposta dentro de 30 dias ou estiver parada, por negligência do autor, durante três meses.

Artigo 909.º

Casos em que a venda fica sem efeito

1 - Além do caso previsto no artigo anterior, a venda só fica sem efeito:

a) Se for anulada ou revogada a sentença que se executou ou se a oposição à execução ou à penhora for julgada procedente, salvo quando, sendo parcial a revogação ou a procedência, a subsistência da venda for compatível com a decisão tomada;

b) Se toda a execução for anulada por falta ou nulidade da citação do executado, que tenha sido revel, salvo o disposto no n.º 3 do artigo 921.º;

c) Se for anulado o acto da venda, nos termos do artigo 201.º;

d) Se a coisa vendida não pertencia ao executado e foi reivindicada pelo dono.

2 - Quando, posteriormente à venda, for julgada procedente qualquer acção de preferência ou for deferida a remição de bens, o preferente ou o remidor substituir-se-ão ao comprador, pagando o preço e as despesas da compra.

3 - Nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, a restituição dos bens tem de ser pedida no prazo de 30 dias a contar da decisão definitiva, devendo o comprador ser embolsado previamente do preço e das despesas de compra; se a restituição não for pedida no prazo indicado, o vencedor só tem direito a receber o preço.

Da leitura atenta que se faz destes preceitos legais podemos concluir que a anulação da venda prende-se, essencialmente, com os vícios da vontade do comprador e com as características e qualidades do objecto transmitido, cfr. artigos 257º do CPPT e 908º do CC e ainda com fundamento no reconhecimento da propriedade do bem a favor de terceiro ou na preterição de formalidades legais, cfr. artigo 909º do mesmo CC.

Não está incluído em qualquer um desses fundamentos a não entrega do objecto transmitido. Esta entrega do objecto transmitido, configurando-se como a contraprestação do recebimento do preço de venda -artigo 762º do CC-, situa-se num momento posterior à própria venda, ou seja, não afecta a validade da venda em si mesmo considerada mas, pelo contrário, permite ao comprador exigir a devolução daquilo que já pagou – relaciona-se com o instituto jurídico do cumprimento e incumprimento das obrigações contratuais.

Contudo, e tal como resulta provado nos autos, o objecto transmitido não pode ser entregue por não ser conhecido o seu paradeiro, tal como reconhece a própria Administração Tributária, sendo certo que tal impossibilidade de entrega do bem não será, objectivamente, imputável à própria AT, ou seja, não é por culpa sua, decorrente de facto positivo ou negativo seu, que a entrega do bem se tornou impossível.

Assim, há que fazer apelo ao disposto nos artigos 790º e ss. do CC, que regulam a Impossibilidade do cumprimento e mora não imputáveis ao devedor.

Dispõe o artigo 790.º, n.º 1 que, a obrigação extingue-se quando a prestação se torna impossível por causa não imputável ao devedor, e sendo essa impossibilidade absoluta, como é no caso dos autos, e tratando-se de um contrato bilateral, quando uma das prestações se torne impossível, fica o credor desobrigado da contraprestação e tem o direito, se já a tiver realizado, de exigir a sua restituição nos termos prescritos para o enriquecimento sem causa, cfr. artigo 795º, n.º 1 do CC.

Ou seja, daqui resulta, portanto, que a recorrente poderá ter direito a reaver o preço, mas não tem o direito a ver anulada a venda efectuada na execução fiscal, uma vez que a não entrega do bem, não constitui qualquer um dos fundamentos a que aludem os artigos 257º do CPPT e 908º e 909º do CC.

Portanto, estes autos não são o meio processual idóneo para a condenação da AT à devolução das quantias em questão com o fundamento invocado pela recorrente, aqui apenas se pode conhecer dos estritos fundamentos previstos nestes últimos citados preceitos legais.

Perante esta conclusão, há então que apreciar se nos presentes autos se poderá lançar mão do regime legal constante dos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, ou seja, por imposição dos princípios da tutela jurisdicional efectiva e da celeridade da justiça tributária se se poderá corrigir o presente meio processual para a forma legalmente adequada.

Como já anteriormente vimos a recorrente apenas pretende com os presentes autos a devolução do preço pago pela aquisição do bem na venda efectuada pelo órgão de execução, constatada que está a impossibilidade de entrega desse mesmo bem.

Ora, não há dúvida que tal desiderato, a devolução do preço pago pela aquisição do bem, poderá ser obtida mediante requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal para que este assim o determine, uma vez que este já reconheceu de modo expresso que não poderia proceder à entrega do bem.

E formulado tal requerimento perante o órgão de execução fiscal, fica o interessado com a possibilidade de dele reclamar, em caso de decisão desfavorável, para o tribunal competente, nos termos do disposto no artigo 276.º do CPPT.

Não se encontrando agora qualquer óbice a esta convolação, da presente petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, para que este decida da devolução das quantias pagas pela recorrente, a presente oposição deverá ser convolada em requerimento dirigido àquele órgão, a juntar na execução fiscal de que estes autos dependem.

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;
- em substituição, ordenar a convolação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, a juntar na execução fiscal de que estes autos são dependentes.

Custas pela recorrente apenas em primeira instância.

D.n.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Prescrição. Obrigação Tributária. Extinção da Instância. Impossibilidade Superveniente da Lide. Custas.

Sumário:

Decretada a extinção da instância em oposição à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da instância de impugnação judicial por prescrição da obrigação tributária, e não sendo a prescrição imputável nem à Fazenda Pública nem ao impugnante, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos artigos 287.º, alínea e) e 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.

Processo n.º 1038/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., NIF....., veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação de imposto sobre sucessões e doações, no montante de € 18.941,64.

Por sentença de 30 de Janeiro de 2014, o TAF do Porto, declarou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide por estar verificada a prescrição da obrigação tributária.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a Fazenda Pública, interpondo o presente recurso, apresentando as seguintes **conclusões das alegações**:

«A. Na douta decisão foi determinada a extinção da lide por inutilidade superveniente da impugnação, atendendo à declaração, na douta sentença proferida em 30.01.2014 na impugnação em causa, da prescrição da dívida derivada da liquidação de imposto impugnada, condenando-se a Fazenda Pública nas custas do processo, louvando-se em acórdão desse Supremo Tribunal de 12.03.2008 proferido no proc. 01066/07, que entendeu que a causa da inutilidade superveniente da lide era da inteira responsabilidade da Administração Tributária, segundo a redação do art. 447º do CPC vigente ao tempo da prolação desse acórdão.

B. Contudo, a Fazenda Pública entende que também o impugnante ser responsabilizado pelo pagamento das custas devidas pela impugnação da liquidação de que dimana a dívida prescrita, na proporção de metade, tendo em atenção o disposto no art. 450º, nºs 1, e 2 alínea c), do CPC, na redação que lhe foi dada pelo DL n.º 34/2008, aplicável ao caso, de acordo com a al a) do nº3 do art. 27º do mesmo diploma, com a redação do nº1 do art. 156º da L. n.º 61-A/2008.

C. A impugnação em presença foi instaurada em 15.07.2004 e a douta sentença que declarou a prescrição reportada a 22.11.2008 proferida em 30.01.2014, na vigência plena daquele Regulamento das Custas Processuais, aplicável aos processos pendentes em 20.04.2009, data da sua entrada em vigor, nos termos do DL n.º 34/2008.

D. Assim, e tal como decidido, a respeito dos preceitos legais aplicáveis, no acórdão desse Supremo Tribunal em 30.01.2013, proc. 01472/12, uma vez que a lei (art. 450º, nºs 1 e 2, alínea c), do CPC) considera que a prescrição integra alteração das circunstâncias não imputável às partes, a regra deve ser a da repartição das custas em partes iguais.»

Não houve contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«1. O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 83 e seguintes do TAF do Porto, que declarou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide e condenou a Fazenda Pública nas custas do processo, sendo o recurso restrito à condenação em custas.

Invoca a Recorrente Fazenda Pública a violação do disposto no artigo 450º, nº1, e nº2, alínea c), do Código de Processo Civil, na redacção introduzida pelo Dec.-Lei n.º 34/2008, e a doutrina do acórdão do STA de 30/01/2013, processo n.º 01472/12, no sentido de que nos casos em que a demanda deixou de ser fundada por circunstâncias supervenientes não imputáveis ao Autor ou ao Réu, como é o caso da prescrição, a responsabilidade pelas custas do processo é repartida em partes iguais.

2. Na decisão recorrida deu-se como assente que a acção de impugnação foi apresentada em 15/07/2004, tendo a Mma. Juiz “a quo” considerado aplicável o disposto no artigo 447º do Código de Processo Civil em vigor à data da instauração da acção. E considerando que a causa da extinção da instância, decorrente da prescrição da obrigação tributária, é imputável à Fazenda Pública, condenou esta nas custas da acção.

Afigura-se-nos, contudo, que a decisão recorrida não fez uma correcta interpretação e aplicação da lei. Com efeito e como refere a Recorrente a Mma. Juiz “a quo” não atendeu ao disposto na alínea a) do nº 3 do art. 27º do Decreto-Lei n.º 34/2008, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que determinou a aplicação aos processos pendentes do disposto nos novos arts. 446º a 450º do Código de Processo Civil. E por outro lado também não atendeu ao disposto no artigo 5º, nº1, da Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, que determina a aplicação imediata do novo Código de Processo Civil aos processos pendentes.

Em sede de responsabilidade pelas custas do processo a regra geral é a da causalidade, sendo responsável a parte que a elas houver dado causa ou quem do processo tirou proveito – nº1 do artigo 527º do Código de Processo Civil (que corresponde ao art. 446º do anterior CPC).

Sucede que há casos em que a regra da causalidade ou do proveito não funciona, situação que o legislador decidiu repartir as custas por ambas as partes. Dispõe a este propósito o n.º do artigo 536º do novo Código de Processo Civil (que corresponde ao n.º do artigo 450º do CPC, na redacção introduzida pelo DL 34/2008, de 26 de Fevereiro):

«1 - Quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por MINISTÉRIO PÚBLICO circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles partes iguais.»

E por sua vez, esclarecem os nº2 e 3 do mesmo preceito, na parte que aqui nos interessa, que:

«2 - Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando:
[...]

c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;

[...]

3 - Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.

[...]

Resulta do nº1 do transcrito preceito legal que nos casos em que a ou oposição deixarem de terem utilidade ou objecto na sequência de facto ocorrido posteriormente à sua apresentação a regra é a da repartição de custas.

No caso concreto dos autos a Mma. Juiz “a quo” deu como verificada a prescrição da obrigação tributária em 22/11/2008, ou seja, em momento posterior à apresentação da acção de impugnação judicial (15/07/2004), pelo que a situação subsumível na previsão do nº1 do transcrito artigo 536º do Código de Processo Civil (art. 450º do anterior Código de Processo Civil). Por outro lado a referida prescrição ocorreu na pendência da acção, pelo que não é imputável a uma das partes, designadamente à Fazenda Pública - alínea c) do n.º 2 do citado preceito legal (tanto mais que o prazo de prescrição se reiniciou em resultado da paragem do Processo no tribunal por período superior a um ano; ainda que neste particular não se considerado que o processo não tinha os elementos necessários para avaliar se tinham ou não ocorrido causas suspensivas da prescrição, embora a Fazenda Pública nada tenha referido a esse propósito). Ou seja, a prescrição só seria imputável a uma das partes se a mesma tivesse ocorrido em data anterior à instauração da acção de impugnação judicial.

A responsabilidade pelas custas assenta, assim, num juízo de necessidade da demanda ou oposição que deve ser aferida à data da apresentação da acção. Perdendo a demanda ou oposição a sua utilidade em razão de um acontecimento posterior não imputável a uma das partes, como é o caso da prescrição a regra é a da repartição das custas.

Afigura-se-nos igualmente que não há fundamento legal para restringir a previsão da alínea c) do n.º 2 do artigo 450º do CPC ao processo penal. Desde logo porque se essa fosse a intenção do legislador, este assim o teria consagrado. Por outro lado e salvo o devido respeito pela opinião contrária, os argumentos aduzidos em favor dessa interpretação são igualmente válidos em relação à prescrição em processo civil ou tributário.

Neste sentido se pronunciou o acórdão do STA de 30/01/2013 (recurso n.º 01472/12), citado pela Recorrente, no qual se deixou exarado que «Decretada a extinção da instância em oposição à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas e não sendo a prescrição imputável nem ao exequente nem ao executado/oponente, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 450º, nºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente» - No mesmo sentido o acórdão do STA de 26/03/2014, processo n.º 089/14.

Entendemos, assim, que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão da 1ª instância sobre o pedido de reforma das custas, e responsabilizando-se ambas as partes pelas custas do processo, nos termos do artigo 536º, nº1 e nº2, alínea 4 do Código de Processo Civil (anterior 450º, e aplicável subsidiariamente ao processo tributário, ex vi do artigo 2º, alínea e) do CPPT.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal de primeira instância deu como provada a seguintes facticidade:

1. Em 16.08.1999 faleceu B....., NIF — cfr. fls. 29 do Processo Administrativo apenso aos autos;

2. Com a morte referida em 1., em 12.07.1999, foi instaurado processo de liquidação de imposto sobre sucessões e doações no termo do qual foi liquidado o respectivo imposto, no valor de €18941,64 com prazo limite de pagamento voluntário em 30.04.2004 — cfr. fls. 57 e 58 do Processo Administrativo apenso aos autos;

3. Em 15.07.2004 o Impugnante, A....., instaurou junto deste Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a presente Impugnação — cfr. carimbo apostado no rosto da Petição Inicial que faz fls. 1 e seguintes dos autos;

4. Por despacho judicial datado de 21.12.2004 a presente Impugnação foi recebida, determinando-se ainda a notificação do Ilustre Representante da Fazenda Pública para contestar — cfr. despacho de fls. 34 dos autos;

5. Em 23.06.2008 foi concretizada a notificação determinada ao Ilustre Representante da Fazenda Pública para contestar — cfr. fls. 36 dos autos;

6. A liquidação impugnada encontra-se em cobrança coerciva no âmbito do Processo de Execução Fiscal 187220040109740 — cfr. informação constante de fls. 69 do Processo Administrativo apenso aos autos, elaborada pelo Serviço de Finanças da Póvoa do Varzim.

3 – DO DIREITO

A parte decisória da sentença recorrida do TAF do Porto é do seguinte teor:

“(...) Destarte, verificada a prescrição da obrigação tributária aqui impugnada, a qual se declara com as legais consequências, mostra-se prejudicado o conhecimento do mérito da acção.

DECISÃO

Assim, nos termos do art. 277º e) do Código de Processo Civil, declaro extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Custas pela Fazenda Pública”

DECIDINDO NESTE STA:

Questão idêntica à que se suscita nos presentes autos e que, é exclusivamente sobre a responsabilidade das partes pelas custas verificada que seja a prescrição da obrigação tributária impugnada, já foi abordada no recurso deste STA de, 30/01/2013, no rec. 01472/12, referido no parecer do M^o P^o, supra destacado, o qual, com a devida vênia, aqui seguiremos de perto.

Vejam os:

Como é sabido, a regra geral em matéria de custas assenta no princípio da causalidade, ou seja, paga as custas a parte que lhes deu causa, a parte cuja pretensão não foi atendida, a parte que não tem razão no pedido que deduziu; subsidiariamente, deve atender-se ao princípio do proveito, segundo o qual, não havendo vencimento, paga as custas quem do processo tirou proveito; veja-se o art. 446.º do CPC o qual estipula:

«1 - A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

2 - Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for: [...].»).

E, nos casos de extinção da instância por inutilidade/impossibilidade da lide, o art. 450.º, do CPC refere, na parte que ora nos interessa considerar:

«1 - Quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais.

2 - Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando: [...]

c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia; [...]

3 - Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.

Estabelecem-se, pois as regras a observar perante as diversas situações processuais:

De acordo com o n.º 1, nos casos em que a pretensão ou oposição deduzidas fossem fundadas no momento em que foram deduzidas e o deixaram de ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, ou seja, a inutilidade ou impossibilidade resulte de circunstâncias não imputáveis ao autor ou ao réu, considerando-se que integram essa categoria as situações enumeradas no n.º 2, entre as quais a prescrição, as custas serão repartidas por ambos em partes iguais;

E, nos termos do n.º 3, nos casos em que a inutilidade superveniente da lide resulte de circunstâncias que não as referidas nos dois primeiros números do artigo, paga as custas o autor, a menos que a impossibilidade ou inutilidade seja imputável ao réu, caso em que este responde pelas custas; ou seja, nesses casos, o autor é sempre responsável pelas custas quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável (Naquela que se nos afigura a melhor interpretação, a responsabilidade do réu pelas custas depende exclusivamente da imputabilidade objectiva do facto que determine a inutilidade superveniente, não se exigindo uma imputação subjectiva, traduzida na eventual censura ético-jurídica (culpa) pela verificação desse facto.).

Estas regras são aplicáveis ao processo tributário ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT, uma vez que a matéria da responsabilidade por custas não é regulada expressamente na lei processual administrativa e fiscal.

Tenha-se ainda presente que a alínea a) do n.º 3 do art. 27.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, determinou a aplicação aos processos pendentes do disposto nos novos arts. 446.º a 450.º do CPC (Diz o art. 27.º, n.º 3, alínea a), do Decreto-Lei n.º 34/2008, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro:

«3. Aplicam-se aos processos pendentes, a partir da data da entrada em vigor do presente decreto-lei: a) Os artigos 446.º, 446.º-A, 447.º-B, 450.º e 455.º do Código de Processo Civil; [...].»).

APLICAÇÃO DAS REGRAS EXPOSTAS AO CASO SUB JUDICE

Subsumindo a situação sub judice às regras que ficaram expostas, conclui-se que as custas devem ser suportadas pela Fazenda Pública e pelo impugnante, em partes iguais.

Na verdade, sendo que a extinção da instância de impugnação judicial teve origem na prescrição, que a lei considera integrar «uma alteração das circunstâncias não imputável às partes» (cfr. citado art. 450.º, n.º 2, alínea c), do CPC), a regra é a da repartição das custas em partes iguais, como bem sustenta a Recorrente.

Há, pois, que revogar a decisão na parte recorrida, que entendeu que as custas da extinção da instância deviam ser suportadas exclusivamente pela Fazenda Pública, e substituí-la, de acordo com

o que ficou exposto, pela condenação da Fazenda Pública e do Impugnante, em partes iguais, como decidiremos a final.

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

Decretada a extinção da instância em impugnação judicial por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da instância por prescrição da obrigação tributária, e não sendo a prescrição imputável nem à Fazenda Pública nem ao impugnante, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.

4. DECISÃO

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão na parte recorrida e, conhecendo em substituição, condenar a Fazenda Pública e o Impugnante nas custas, em partes iguais.

Sem custas neste Supremo Tribunal Administrativo, uma vez que o Impugnante não contra alegou.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Penhora. Prescrição. Suspensão.

Sumário:

A penhora de um bem cujo valor patrimonial seja inferior ao da quantia exequenda global não determina a suspensão da execução e, por consequência, não tem qualquer efeito sobre o prazo prescricional em curso.

Processo n.º 1109/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (TAF de Viseu) datada de 30 de Dezembro de 2013, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, decorrente da impugnação judicial deduzida por A....., contra a liquidação adicional de IVA n.º 00039396, do ano de 1997, no montante de PTE 2.230.096\$00, liquidação de juros compensatórios n.º 00039395, do período 9712T, no montante de PTE 169.002\$00 e liquidação de juros compensatórios n.º 00039394, do período 9709T, no montante de PTE 356.062\$00.

Alegou, tendo concluído como se segue:

- Incide o presente recurso sobre, a aliás douta sentença, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art.º 277º, alínea e) do CPC, com relação às liquidações impugnadas de IVA do ano de 1997 e juros compensatórios, no valor global de € 13.742,68, por se ter verificado a prescrição;

- Contudo, do nosso ponto de vista e, salvo melhor entendimento, não se verifica a prescrição da dívida de IVA do ano de 1997, o que se passa a explicitar;

- No caso dos autos e conforme preceituado pelo art.º 48º, n.º 1 da LGT, o prazo de prescrição legal conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário ou seja, a partir de 01.01.1998, assumindo as normas sobre prescrição a natureza de preceitos de cariz substantivo, implicando que se aplicam apenas para o futuro, aos factos posteriores à sua entrada em vigor, nos termos do art.º 12º, n.º 1 da LGT;

- Por aplicação do art.º 297º do Código Civil, verifica-se que se aplica às dívidas objeto do presente recurso (IVA do ano de 1997), o regime previsto na Lei Geral Tributária, uma vez que em 01.01.1999 (data da entrada em vigor da LGT), falta menos tempo de prescrição relativamente ao ano de 1997 (face ao regime do CPT);

- A questão controvertida nos presentes autos cinge-se à circunstância de a Meritíssima Juiz do processo não ter atribuído efeito suspensivo ao processo de impugnação associado à penhora de imóvel efetuada em 04.06.2007;

- Contra o impugnante foi instaurado no serviço de finanças de São Pedro do Sul o processo de execução fiscal n.º 2640 2000 01005413, para cobrança da dívida de IVA de 1997 e correspondentes juros compensatórios, dívida essa aqui em discussão nos presentes autos e cujo montante total ascende a € 13.742,68;

- Da fatualidade dos autos decorre que, em virtude da apresentação da presente impugnação judicial, associada à penhora do imóvel supra identificado, o processo executivo esteve parado na sua tramitação, com a consequente suspensão do prazo de prescrição;

- Com efeito, em 04.06.2007 foi registada a favor da Fazenda Nacional a penhora, para garantia da quantia exequenda total de € 19.609,92, da fração autónoma designada pela letra V, inscrita na matriz predial urbana sob o n.º 866 da freguesia de, concelho de São Pedro do Sul (vide fls. 55), fração essa com o valor patrimonial tributário de € 17.311,70;

- Ou seja, temos que a dívida aqui impugnada e objeto do processo executivo n.º 2640 2000 01005413 (entre outras dívidas), tem um valor de € 13.742,68, para garantia da qual foi efetuada a penhora do imóvel n.º 866, fração V, da freguesia de, concelho de São Pedro do Sul, sendo que o imóvel penhorado e que assegurou a suspensão do processo executivo, possui um valor patrimonial tributário de € 17.311,70;

- É certo que, as dívidas constantes do processo executivo n.º 2640 2000 01005413 e apensos ascendem ao valor total de € 19.609,92 e que o bem penhorado para assegurar a sua cobrança tem um valor patrimonial tributário de € 17.311,70, contudo, não podemos concordar com o raciocínio vertido na decisão judicial de que os presentes autos de impugnação no valor de € 13.742,68, aliados à penhora do imóvel n.º 866, fração V, não podem ter efeito suspensivo.

- Porquanto, o valor do imóvel penhorado é mais do que suficiente para assegurar a cobrança da dívida aqui em discussão, motivo porque, em nosso entender, produziu efeito suspensivo na tramitação do processo de execução fiscal quanto à quantia em causa e, conseqüentemente, na contagem do prazo prescricional;

- Assim, verifica-se que, desde 04.06.2007 — data da penhora do prédio urbano n.º 866, fração V, conjugado com a pendência dos presentes autos de impugnação judicial -, o processo de execução fiscal supra identificado esteve suspenso ao abrigo dos art.º 52º, n.º 1 da LGT e 169º do CPPT e, com ele, o decurso do prazo de prescrição;

- Sendo o prazo de prescrição da LGT o aplicável, daí resulta que a prescrição ainda não ocorreu atenta a suspensão da execução que fora instaurada, como consequência da prestação de garantia (no caso, penhora de imóvel que garante esta dívida), nos termos dos art.º 52º, n.º 1 da LGT e 169º do CPPT - Nesse sentido, vide acórdãos do STA de n.º 160/09 datado de 04.03.2009, 0490/10 de 07.12.2010 e no processo n.º 1/11 de 26.01.2011;

- Assim, deve ser relevada a suspensão do processo executivo supra, justificada pela apresentação de impugnação judicial e pelo facto de o valor do bem penhorado garantir a presente dívida, o que acarreta igualmente a suspensão do prazo de prescrição;

- Em suma, o Meritíssimo Juiz incorreu em erro de julgamento, por errada aplicação da lei, mormente o disposto nos art.º 48º e 49º da LGT e 52º e 169º do CPPT.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida, por outra em que se julgue inverificada a prescrição relativa a IVA e juros compensatórios do ano de 1997, com as legais consequências.

Contra-alegou o recorrido tendo concluído:

1. O presente recurso vem interposto de decisão que julgou extinta a presente instância em virtude do reconhecimento da prescrição das dívidas exequendas.

2. Em causa nos presentes autos está uma liquidação adicional de IVA, referente ao ano de 1997.

3. Assim, o prazo de prescrição começou a correr a partir de 01.01.1998.

4. O recorrido deduziu reclamação graciosa das liquidações a 29.08.2000 — tendo então decorrido de forma ininterrupta 1 ano, 8 meses e 28 dias, já que a reclamação apresentada teve a virtualidade de interromper a prescrição.

5. Em 19.11.2001, foi prestada uma garantia bancária, com validade de 2 anos que teve um efeito suspensivo da prescrição que se manteve até 19.11.2003.

6. A 19.11.2004, completou-se o prazo de um ano em que o processo esteve parado por facto não imputável ao ora recorrido, desaparecendo, assim, por força do art. 48º n.º 2 da LGT, os efeitos instantâneos e duradouros da prescrição, traduzindo-se na prática como se um facto que era interruptivo passasse a ser suspensivo — assim, nesta data há que somar ao tempo que correu desde então ao tempo decorrido desde o início do prazo de prescrição até à data do acto interruptivo.

7. Perante isto, a douta sentença recorrida conclui, e bem, que ao prazo de 1 ano, 8 meses e 28 dias, decorrido entre 01.01.1999 e 29.08.2000, soma-se o período que decorreu a partir de 19.11.2004,

8. Pelo que, a prescrição ocorreu na data de 22.02.2011.

9. *Grosso modo*, a questão colocada pela recorrente reconduz-se ao facto do Tribunal *a quo* não ter considerado a penhora do imóvel como causa de suspensão.

10. A verdade é que, bem andou a Meritíssima Juiz ao considerar que “**carece de efeito suspensivo a presente impugnação aliada à penhora efectuada em 04.06.2007, pois que, como resulta do probatório o seu valor patrimonial de € 17.311,70 é insuficiente para garantia sequer da totalidade da quantia exequenda de € 19.609,92, e muito menos acrescido**”.

11. O que, aliás, é confessado pela própria recorrente,

12. Tal permite concluir que a mesma está a agir em manifesto abuso de direito, denotando-se nítida má fé nas suas alegações.

13. Face ao exposto, dúvidas não há que a douta sentença recorrida nenhuma censura merece, que não pode até deixar de louvar-se, quer pela sua lucidez, quer pelo rigor técnico-jurídico.

14. Na verdade, a douta sentença posta em crise não infringiu qualquer norma legal, não merecendo, deste modo, qualquer reparo.

15. Pelo que, deve o recurso ser julgado improcedente por não provado, mantendo-se na íntegra a douta sentença recorrida.

Nestes termos e nos melhores de direito, deve o recurso interposto ser julgado improcedente por não provado e ser integralmente confirmada a douta decisão da 1ª instância. Assim se fazendo **A SEMPRE E ACOSTUMADA JUSTIÇA!**

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela não procedência do recurso. Em síntese, entende que não houve suspensão do prazo de prescrição da dívida exequenda, pois que só quando haja suspensão da cobrança da dívida por força da constituição de garantia que garanta na totalidade o valor em dívida, aquela se verifica, o que não aconteceu no caso dos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. O Impugnante foi alvo de uma fiscalização, no âmbito de IRS e IVA, aos exercícios de 1995 a 1997— cfr. fls. 9 e ss. do processo de reclamação graciosa apenso.

2. No âmbito da ação inspetiva, foi elaborado o relatório que consta de fls. 9 a 19 processo de reclamação graciosa apenso.

3. Na sequência das correções resultantes da ação inspetiva, foram emitidas as seguintes liquidações, ora impugnadas:

- Liquidação adicional n.º 00039396, relativa a IVA do ano de 1997, no valor de PTE 2.230.096\$00, com data de limite de pagamento em 31.05.2000;

- Liquidação n.º 00039395, relativa a juros compensatórios de IVA do período 9712T, no montante de PTE 169.002\$00, com data limite de pagamento em 31.05.2000;

- Liquidação n.º 00039394, relativa a juros compensatórios de IVA do período 9709T, no montante de PTE 356.062\$00, com data limite de pagamento em 31.05.2000;

4. Em 29.08.2000, o Impugnante deduziu reclamação graciosa das liquidações identificadas no ponto anterior — cfr. fls. 2 e ss. do processo de reclamação graciosa apenso.

5. Contra o Impugnante foi instaurado no Serviço de Finanças de S. Pedro do Sul, em 07.10.2000, o processo de execução fiscal n.º 2640200001005413, para cobrança coerciva das seguintes dívidas:

Divida	Período	Nº certidão	Montante (PTE)
IVA.....	1996	204665	352 675\$00
J.C de IVA	0696T	204664	166 050\$00
IVA.....	1997	204663	2 230 096\$00
J.C de IVA	0997T	204661	356 062\$00
J.C de IVA	1297T	204662	169 002\$00

6. Em 17.10.2000 foi remetido sob registo ao Impugnante aviso nos termos do artigo 275.º do C.P.T.

7. Em 02.04.2001, o Impugnante foi notificado do despacho de 29.03.2001 de indeferimento da reclamação graciosa identificada no ponto 4 — cfr. fls. 36 do processo de reclamação graciosa apenso.

8. Em 18.4.2001, o Impugnante apresentou a presente impugnação no Serviço de Finanças de S. Pedro do Sul. — cfr. fls. 2 dos autos.

9. Em 14.9.2001, o Impugnante foi notificado para prestar garantia no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2640200001005413 no valor de PTE 4.695.030\$00.

10. Em 11.12.2001, o Impugnante apresentou garantia bancária no valor de 6.530.418\$00 datada de 19.11.2001 destinada a caucionar, entre outros, o processo de execução fiscal n.º 2640200001005413,

constando da mesma que “*vigorará pelo período de dois anos caso anteriormente não seja accionada ou anulada em face da decisão nos processos referidos*”. — cfr. fls. 52 dos autos.

11. Em 14.12.2001 o Chefe de Finanças de S. Pedro do Sul emitiu despacho determinando a suspensão do processo de execução fiscal n.º 2640200001005413.

12. Na sequência de despacho de 11.05.2006 do Chefe de Finanças de S. Pedro do Sul, o Impugnante foi notificado em 29.05.2006 para, no prazo de 15 dias, prestar garantia no montante de € 32.941,71, em virtude de a garantia prestada em 19.11.2001 ter caducado no fim do período pelo qual foi constituída — cfr. fls. 54 dos autos.

13. Em 08.04.2006, o Impugnante requereu dispensa de prestação de garantia no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2640200001005413.

14. Em 28.6.2006, o Impugnante instaurou reclamação, nos termos do artigo 276.º do C.P.P.T., cujo teor aqui se dá por reproduzido, pedindo a revogação do despacho de 11.05.2006 do Chefe de Finanças de S. Pedro do Sul.

15. Em 07.11.2006 foi proferida sentença pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgando improcedente a reclamação referida no ponto anterior.

16. Em 29.3.2007 foi emitido Auto de Penhora para pagamento da quantia de 20.337,53€ cobrada coercivamente ao Impugnante, relativamente ao seguinte bem: empreendimento turístico, composto de casa destinada a comércio, com 2 divisões e comércio, situado nas, freguesia de com o 1382 urbano, descrito na Conservatória com o n.º 2640200001005413.

17. O Impugnante foi notificado da sentença por correio enviado sob registo em 08.11.2006 e não recorreu da mesma.

18. Em 04.6.2007 foi emitido mandado de penhora sobre os bens do Impugnante para pagamento da quantia exequenda de 19.609,92 € e acrescidos de 7.598,35 €, no valor total de 27.208,27 €, cobrada coercivamente no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2640200001005413 e apensos — cfr fls 55 dos autos

19. Em 06.06.2007, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2640200001005413 e apensos, foi registada a penhora efetuada em 04.06.2007, a favor da Fazenda Nacional, para garantia da quantia exequenda de 19.609,92 €, da fração autónoma designada pela letra V, inscrita na matriz predial da sob o artigo 866 e descrita na Conservatória de Registo Predial de S. Pedro do Sul sob o n.º 00387—V, com o valor patrimonial de 17.311,70€ — cfr. certidão de fls. 56 e ss. dos autos.

20. A presente impugnação judicial esteve parada entre 14.11.2001 a 17.12.2003, 31.12.2003 a 24.01.2007, 12.02.2007 a 06.10.2008, 02.07.2009 a 07.10.2010, 27.06.2011 a 03.10.2012 — cfr fls 1 e ss dos autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A única questão que se encontra em discussão nos presentes autos, assente que está qual a legislação aplicável e qual a duração temporal do prazo prescricional e seu início, passa por saber se a penhora do imóvel (associada a este processo de impugnação) efectuada na execução (e apensos), onde se encontram a ser cobradas coercivamente as quantias referentes ao imposto e liquidação aqui em discussão, teve como efeito a suspensão do processo executivo, nos termos do disposto no artigo 169º, n.º 1 do CPPT e qual o efeito que, nessa medida, teve sobre o prazo de prescrição, nos termos dos artigos 48º e 49º da LGT.

Enquanto que na sentença recorrida se entendeu que a penhora do imóvel -valor patrimonial 17.311,70€- efectuada nos autos de execução era insuficiente para pagamento da quantia exequenda -19.609,92€- e acrescidos, não se lhe podendo, por isso, atribuir os efeitos a que alude o artigo 169º, n.º 1 do CPPT, já a Fazenda Pública entende que o valor a considerar é somente o da quantia em discussão nestes autos, ou seja, 13.742,68€, aceitando, no entanto, que o valor em execução é superior ao valor patrimonial do prédio penhorado.

Sabendo nós que o prazo de prescrição a que alude o artigo 48º da LGT se suspende em virtude da suspensão da cobrança da dívida, cfr. artigo 49º, n.º 4 da LGT, e que a cobrança da dívida fica suspensa quando a execução fiscal se suspende por efeito da penhora de bens de valor superior à quantia exequenda, e acrescido, quando simultaneamente se encontre pendente processo de impugnação judicial, cfr. artigo 169º, n.º 1 do CPPT, podemos com facilidade concluir que não assiste qualquer razão à recorrente.

Efectivamente a penhora do imóvel efectuada no âmbito da execução fiscal (e apensos) seria suficiente para garantia e pagamento da quantia em discussão nos presentes autos, contudo nessa execução estava a ser cobrada uma quantia superior e a penhora destinava-se à sua satisfação integral e não apenas a parte dos valores em execução.

Portanto, independentemente de ter sido impugnada apenas parte da quantia que ali estava a ser cobrada, a penhora, para ter como virtualidade o efeito automático suspensivo do processo executivo e, consequentemente, do(s) prazo(s) de prescrição em curso, teria que recair sobre um bem que impedisse

a cobrança coerciva da(s) dívida(s), o que não foi o caso, uma vez que o valor patrimonial do imóvel era inferior ao valor da quantia global exequenda.

E como já se decidiu no acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 12/02/2015, recurso n.º 01135/14, quando se encontrem apensadas várias execuções “Perdem, portanto, as diversas execuções, e respectivas quantias exequendas, a sua própria autonomia, passando a ser consideradas como se de uma única execução e quantia exequenda se tratasse ab initio.”.

Portanto, teremos necessariamente que concluir que, a penhora de um bem cujo valor patrimonial seja inferior ao da quantia exequenda global não determina a suspensão da execução e, por consequência, não tem qualquer efeito sobre o prazo prescricional em curso.

E, assim, sendo, temos que concluir que se decidiu correctamente na sentença recorrida ao ter-se concluído pela extinção por prescrição das quantias exequendas.

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

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Erro na forma de processo. Intempestividade.

Sumário:

- I — O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.*
- II — As questões da responsabilidade do revertido – quer se pretenda discutir a legalidade do despacho de reversão, ainda que por falta de fundamentação, violação do direito de audiência prévia e preterição de formalidade essencial, quer a ilegitimidade pelo não exercício da gerência de facto – e da prescrição da obrigação tributária correspondente à dívida exequenda devem ser discutidas no processo de oposição e não podem erigir-se em fundamentos do processo de impugnação judicial regulado nos artigos 99.º e segs. do CPPT.*
- III — A convolação da petição inicial de impugnação judicial em oposição à execução fiscal, que sempre deve ser ponderada no caso de erro na forma do processo (cf. artigo 97.º, n.º 3, da LGT e artigo 98.º, n.º 4, do CPPT), não é possível quando, na data em que a petição inicial foi apresentada, estava já esgotado o prazo para o exercício do direito de acção sob a forma processual própria.*

Processo n.º 1110/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

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

A....., inconformada, recorreu do despacho liminar proferido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (TAF de Coimbra) datado de 13 de Maio de 2014, que indeferiu liminarmente a pi., por erro na forma de processo, apresentada em sede de impugnação judicial, que deduziu pedindo a anulação do despacho de reversão e a anulação das dívidas de IVA e IRC dos exercícios de 2005 e 2007, no montante de € 370.989,60.

Alegou, tendo concluído como se segue:

- A responsável subsidiária tem o direito de impugnar a liquidação da dívida cuja responsabilidade lhe é imputada, nos mesmos termos que a devedora principal;
- A relação dos fundamentos expressa nas várias alíneas do art.º 99º do C.P.P.T. não é exaustiva;
- É o caso, por exemplo, de qualquer ilegalidade;
- Constitui ilegalidade, qualquer ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis;

- Como é o caso do alegado no petítório impugnativo, ou seja:

a) a falta de responsabilidade da impugnante na ocorrência que deu origem à instauração de execução contra a originária devedora e, por reversão, à própria impugnante.

b) os impostos peticionados, respeitantes aos anos de 2005 e 2007, terem sido impugnados e prestadas garantias idóneas e ainda sem decisão judicial.

Termos em que, nos melhores de Direito e com o suprimento de Vossas Excelências, deve o presente Recurso ser provido e, conseqüentemente, ser revogada a sentença a quo, vindo ser retomada a tramitação processual adequada, Assim se fazendo, a mais serena, sã e objectiva **JUSTICA**.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Entende que se mostra inviável a convoação para o processo de oposição à execução e, por outro lado a ora recorrente não logrou identificar e demonstrar no seu articulado, os vícios que eventualmente inquinem os actos de liquidação, tendo em vista a respectiva anulação ou declaração de nulidade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O Teor do despacho recorrido é o seguinte:

“Como decorre dos termos da p.i, vem a Autora, A....., contribuinte n.º, ao abrigo do art. 99.º do CPPT, invocando a citação como responsável subsidiária, deduzir impugnação judicial, pedindo a anulação do despacho de reversão e a anulação das dívidas de IVA e IRC dos exercícios de 2005 e 2007, no montante de € 370.989,60 por não serem exigíveis, o que faz alinhando, em suma, as seguintes razões:

- À Impugnante não pode ser assacada culpabilidade alguma pelo não cumprimento das obrigações tributárias da originária devedora, já que tal falta de pagamento se ficou a dever a dificuldades económicas surgidas aquando da gerência do seu marido, provenientes de concorrência estrangeira, nomeadamente de Espanha, que praticava preços que a sociedade não podia acompanhar, bem como devido a obras profundas nas instalações, por imposição das autoridades sanitárias, com elevados custos;

- Nunca exerceu de facto funções de administração na executada originária, trabalhando assiduamente e a tempo completo na “B....., Lda.” em Gondomar;

- Os impostos peticionados no processo n.º 0736200901008595, respeitantes aos anos de 2005 e 2007, foram alvo de impugnações judiciais, as quais não têm ainda decisão, estando as dívidas garantidas, pelo que não pode a AF vir pedir o seu pagamento. Juntou documentos e arrolou testemunhas.

Importa analisar, liminarmente, os presentes autos, nomeadamente, quanto a uma eventual verificação de erro na forma processual utilizada, tendo presente, para tanto, o que ficou dito supra.

São, efectivamente, várias as questões que a presente p.i coloca, atentos os termos em que a mesma se acha formulada. Vejamos. Desde logo, e num primeiro olhar sobre o articulado inicial, pode questionar-se o emprego da impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do CPPT, como meio de conseguir o objectivo pretendido pela ora Impugnante, a saber, que o Tribunal anule o despacho de reversão “atenta a falta de culpa exigível”. Na verdade, os actos que constituem objecto dos presentes autos, isto é, os actos que determinaram a reversão das dívidas da originária devedora para a ora “Impugnante” não cabem em nenhuma das formas que a impugnação judicial pode revestir, consoante o seu objecto, tal como vem previsto nas alíneas a) a g) do artigo 97.º do CPPT.

Efectivamente, não estamos perante a impugnação da liquidação de tributos, ou da fixação da matéria tributável que não dê origem à liquidação de qualquer tributo, ou do indeferimento de reclamações gratuitas de actos tributários, ou de actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, ou do agravamento à colecta aplicado nos casos legalmente previstos, ou dos actos de fixação de valores patrimoniais, nem, ainda, da impugnação de providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária. De facto, e como se disse, os actos que ordenam a reversão das execuções contra um responsável subsidiário não cabem no elenco dos actos previstos, no que toca ao objecto da impugnação judicial, no citado artigo 97.º do CPPT.

Assim, podemos afirmar, desde já, que a impugnação judicial não é, no caso sub judice, o meio processual adequado a fazer valer a pretensão da ora Impugnante - a anulação dos despachos de reversão. Efectivamente, o processo de impugnação judicial, quando admitido, nunca termina com uma decisão que anule a reversão de uma execução fiscal.

Por outro lado, apesar da Impugnante pedir, a final, a anulação das dívidas de IVA e IRC relativas aos exercícios de 2005 e 2007, pedido esse compatível com o meio processual utilizado - impugnação judicial -, verifica o Tribunal que a causa de pedir de tal pedido é a inexigibilidade das dívidas em virtude de terem sido interpostas impugnações judiciais ainda não decididas, e de tais dívidas estarem garantidas. Ou seja, porque o fundamento do pedido de anulação das dívidas tributárias é a sua inexigibilidade, tal pedido é manifestamente improcedente, já que a eventual inexigibilidade da dívida não contende com a sua validade intrínseca, com a legalidade da dívida, mas com questão a ela externa, da possibilidade de ser exigido o seu pagamento. Ora, este é um fundamento não de impugnação judicial, mas de oposição à execução fiscal, como tem sido decidido de forma pacífica pela jurisprudência dos tribunais superiores.

Na verdade, a satisfação da pretensão da ora “Impugnante” só poderia ser apreciada, atentos os fundamentos invocados - falta de pressupostos da reversão (gerência de facto e culpa na insuficiência do património) e inexigibilidade da dívida - em sede de oposição à execução fiscal.

Há, pois, e claramente, um erro na forma do processo quanto ao pedido de anulação do despacho de reversão e manifesta improcedência quanto ao pedido de anulação das dívidas de IVA e IRC dos exercícios de 2005 e 2007 por falta de fundamentos de impugnação judicial.

Apesar do erro na forma de processo quanto a um dos pedidos - anulação do despacho de reversão -, quanto ao outro - anulação das dívidas de IVA e IRC - não existe erro na forma de processo, já que o pedido é adequado à forma processual utilizada, faltando, no entanto, a alegação de fundamentos próprios de impugnação judicial (fundamentos que conduzam à ilegalidade das dívidas), o que leva à manifesta improcedência da impugnação, como se viu já.

Ora, perante a propriedade de um dos pedidos face ao meio processual utilizado, não pode o Tribunal averiguar da possibilidade de convalidação quanto ao pedido para o qual existe o referido erro na forma de processo.

No entanto, mesmo que assim não fosse entendido, e se fizesse uma interpretação dos pedidos efectuados no sentido de se considerar caberem todos, ainda assim, no meio processual de oposição à execução fiscal (tendo em conta a invocada inexigibilidade), não seria possível a convalidação já que, de acordo com informação e documentos juntos pelo Serviço de Finanças, de fls. 28 a 52, a ora Impugnante foi citada da reversão em 10-01-2014 e, quando apresentou a presente impugnação, em 10-04-2014 (fls. 3 e 22 dos autos), há muito tinha expirado o prazo de 30 dias para deduzir oposição à execução fiscal, de acordo com o art. 203.º n.º 1 do CPPT.

Daí que, ocorrendo erro na forma de processo quanto ao primeiro pedido e não sendo possível a convalidação, nos termos vistos, não pode deixar de se considerar verificada a excepção dilatória consistente no erro na forma de processo, impeditiva do conhecimento do mérito do pedido (tendo como consequência a absolvição da instância da FP - cfr. artigos 193.º, 576.º, 577.º e 578.º do CPC, aplicáveis por força do artigo 2º, al. e) do CPPT). Quanto ao segundo pedido, o mesmo, por falta de fundamentos de impugnação judicial, é manifestamente improcedente, nos termos vistos.

Por isso, e tendo presente tudo o que ficou dito, esta impugnação está condenada a não prosseguir os seus termos, não podendo deixar de ser liminarmente rejeitada, nos termos e com os fundamentos supra expostos (cfr. art. 590.º do CPC).

Decisão

Assim, face a tudo o que foi dito, e tendo presentes os fundamentos invocados supra, o Tribunal decide não conhecer do mérito do pedido, indeferindo liminarmente a p.i.”

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão colocada no presente recurso, saber se no âmbito do processo de Impugnação Judicial podem ser arguidas causas de pedir próprias do processo de Oposição à Execução, já não é nova e tem sido reiteradamente decidida por este Supremo Tribunal em sentido contrário ao propugnado pela recorrente.

Replicando tal entendimento, decidiu-se no recente acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 04/03/2015, recurso n.º 01313/13:

“...DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

A sentença decidiu no sentido da verificação do erro na forma do processo que, como é sabido, se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo (Cfr. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, Notas ao Código de Processo Civil, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 100.º, pág. 378.).

No caso sub judice, o pedido formulado em juízo – que transcrevemos em 1.2 – é de que seja declarada extinta a execução fiscal.

Tal pedido é típico do processo de oposição à execução fiscal, não do processo de impugnação judicial. Neste último, o pedido será de anulação, declaração de inexistência ou de nulidade de um acto de liquidação, ou de um acto administrativo que comporte a apreciação de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que aprecie reclamação graciosa, acto de apreciação do pedido de revisão oficiosa), ou ainda de um acto de outro tipo, mas para o qual a lei utilize o termo impugnação para aludir ao meio processual a utilizar na respectiva reacção contenciosa (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 2 ao art. 99.º, págs. 107/108.).

É certo que este Supremo Tribunal Administrativo tem usado um critério de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica.

No entanto, no caso sub judice as causas de pedir invocadas também não são próprias do processo de impugnação judicial.

É hoje jurisprudência consolidada que a ilegalidade do despacho de reversão, ainda que por falta de fundamentação, violação do direito de audiência prévia e preterição de formalidade essencial, quer a prescrição da dívida exequenda, quer a ilegitimidade pelo não exercício da gerência de facto, são fundamentos de oposição à execução fiscal, enquadrando-se as referidas situações na previsão das alíneas b), d) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT; a ilegalidade e os vícios da decisão de reversão não constituem fundamento do processo de impugnação judicial regulado nos arts. 99.º e segs. do CPPT (Neste sentido, entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 20 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 814/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32210.pdf>), págs. 83 a 86, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/84365f9731e90311802576b7003bbba3?OpenDocument>;

- de 26 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 332/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf>), págs. 918 a 922, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/23856e74e466bf0880257738004fef8d?OpenDocument>;

- 19 de Outubro de 2011 proferido no processo com o n.º 705/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 16 de Julho de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32240.pdf>), págs. 1857 a 1859, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2fee22e92a06220880257935002f7df5?OpenDocument>.

É também essa a doutrina sustentada por JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., III volume, anotação 28 ao art. 204.º, págs. 479/480 e IV volume, anotação 5 ao art. 276.º, págs. 274 a 276.).

(...)

Por outro lado, bem andou a sentença ao considerar inviável a sanção da nulidade por erro na forma do processo, imposta pelo art. 98.º, n.º 4, do CPPT, uma vez que na data em que a petição inicial deu entrada em juízo estava já precluído o prazo para deduzir oposição (A doutrina e a jurisprudência são unânimes no sentido de que, para efectuar a convocação, é necessário que seja viável o prosseguimento do processo na forma processual adequada, designadamente que a petição inicial tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual. Neste sentido, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, anotação 10 d) ao art. 98.º, págs. 91/92.), como decorre inequivocamente das circunstâncias factuais referidos em 2.1 e do disposto no art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

Concluimos, pois, que a sentença recorrida não enferma do erro de julgamento que o Recorrente lhe imputa e, pelo contrário, fez correcta interpretação e aplicação da lei.”

Aplicando esta argumentação ao caso concreto, podemos facilmente concluir que, se o primeiro pedido –anulação do despacho de reversão que determinou a citação da recorrente- é próprio do processo de oposição à execução, já o segundo pedido –serem anuladas as dívidas de IVA e IRC relativas aos exercícios de 2005 e 2007- será um pedido próprio do processo de impugnação judicial.

Acontece, porém, que não vem invocada qualquer ilegalidade que possa afectar as liquidações em questão; na verdade, as causas de pedir eleitas pela recorrente, e que constam da sua petição inicial, prendem-se com a falta de culpa e com a não gerência de facto, reconduzindo-se também elas a fundamentos próprios da oposição à execução fiscal e não a fundamentos invocáveis no âmbito do processo de impugnação judicial.

Temos, assim, que concluir que bem se decidiu no despacho recorrido.

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

Custas pela Recorrente.

D.n.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Processo n.º 1132/14-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Rectificação de erro material nos termos do artº 614º, n.º 1 do Código de Processo Civil

Por Acórdão deste Tribunal de 11 de Março de 2015, proferido no recurso *supra* identificado, foi cometido um lapso de escrita no parágrafo que antecede a decisão proferida, pois que onde se diz “versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Sul” devia dizer-se “versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte”.

Consequentemente na parte decisória incorreu-se no mesmo erro e onde se diz «declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário)», devia dizer-se «declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário)».

Por requerimento de fls. 510/512 dos autos, veio a recorrente requerer ao Relator que o acórdão que lhe foi notificado seja corrigido por forma a que onde nele se refere «*declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário)*» passe a referir-se «*declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário)*».

Simultaneamente requer a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo Norte.

Tem razão a recorrente, pelo que cumpre corrigir o referido lapso.

Nestes termos, em conformidade com o n.º 1 do artigo 614º do Código de Processo Civil, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em rectificar o lapso de escrita verificado no penúltimo parágrafo no Acórdão deste Tribunal de 11 de Março de 2015, proferido no recurso *supra* identificado nos termos que se seguem:

«Ocorre, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte – arts. 280º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

8. DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário)».

Remetam-se os autos ao Tribunal Central Administrativo Norte, tal como solicitado.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Execução de julgado. Indemnização por garantia indevida. Ampliação do objecto do recurso.

Sumário:

- I — O artigo 53.º da LGT consagra o direito de indemnização do devedor pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária ou equivalente que tenha oferecido para obter a suspensão da execução fiscal, no caso de a dívida exequenda vir a revelar-se indevida por força do vencimento do procedimento ou processo tributário em que era controvertida a respectiva legalidade, podendo o pedido de indemnização ser formulado tanto nesse procedimento ou processo tributário, como autonomamente.*
- II — Não dispondo o lesado de decisão que condene a Administração ao pagamento da referida indemnização (quer porque não exerceu o respectivo direito através do referido enxerto no procedimento ou processo tributário quer porque, tendo-o feito, a sentença omitiu pronúncia a esse propósito) e não estando, assim, esta obrigada ao seu pagamento em execução espontânea do julgado, pode, ainda assim, o lesado formular esse pedido em execução coerciva do julgado anulatório, isto é, no meio processual acessório do processo tributário onde foi anulada a dívida garantida.*

- III — Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 53.º da LGT, a indemnização pela prestação indevida de garantia «tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei», taxa que é «igual à taxa dos juros compensatórios» (artigo 43.º, n.º 4, da LGT), sendo esta «equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do número 1 do artigo 559.º do Código Civil» (artigo 35.º, n.º 10, da LGT), que foram fixados em 4% ao ano pela Portaria dos Ministérios das Finanças e da Justiça n.º 291/2003, de 8 de Abril.
- IV — Para averiguar se a indemnização arbitrada se contém dentro daquele limite máximo há que levar em conta todo o período por que a garantia se manteve prestada, aplicando ao montante garantido a taxa de 4% ao ano.
- V — A possibilidade de ampliação do objecto do recurso através da arguição de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do n.º 2 do artigo 636.º do CPC, visa apenas permitir ao recorrido requerer que seja apreciada questão (cujo conhecimento foi omitido) que se refira ao pedido para cuja reapreciação foi interposto o recurso e que, não fora aquela nulidade, seria provido; não visa substituir a necessidade de arguição dessa nulidade mediante interposição de recurso jurisdicional (principal ou subordinado) por parte daqueles que se julguem prejudicados por essa omissão quando esta se refira a um pedido diverso daquele cuja decisão é atacada no recurso.

Processo n.º 1166/13-30.

Recorrente: Câmara Municipal do Seixal.

Recorrida: A....., S. A.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de execução de julgado com o n.º 940/06.3BEALM-A

1. RELATÓRIO

1.1 A Câmara Municipal do Seixal (a seguir Recorrente ou Executada) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que, julgando procedente o pedido formulado em execução de julgado da decisão judicial que anulou a taxa liquidada à sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Recorrida ou Exequente) pela ocupação da via pública, a condenou no pagamento de indemnização pelos encargos suportados por esta sociedade com a manutenção da garantia prestada em ordem à suspensão da execução fiscal instaurada para cobrança da dívida que teve origem nessa liquidação enquanto decorria o processo de impugnação judicial da mesma.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as respectivas alegações, com conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾ ⁽²⁾:

«1- Ao abrigo do disposto no art. 171.º do CPPT, a recorrida deduziu nos autos principais de impugnação, um pedido de condenação em indemnização por prestação de garantia no âmbito do processo de execução fiscal.

2- A referida impugnação foi julgada improcedente em primeira instância e no douto recurso que dela interpôs para este Tribunal, a ora recorrida não renovou o seu pedido de condenação em indemnização pela prestação de garantia indevida. Por isso, o douto Acórdão do TCA de 11/10/2011 não condenou a ora recorrente em indemnização, apesar de ter julgado procedente o recurso.

3- Não é juridicamente inócuo o facto de ter sido peticionada a indemnização em primeira instância e no recurso a recorrida ter omitido qualquer referência à mesma.

4- A recorrida desistiu do pedido indemnizatório formulado e assim sendo, soçobra o dever da administração repor a situação que existiria.

5- Não se trata, por isso, de saber se a execução poderia proceder independentemente de ter havido uma condenação expressa, mas antes, saber, se tendo a recorrida prescindido de renovar o seu pedido indemnizatório em sede de recurso, poderia este Tribunal, ainda assim ter condenado a ora recorrida.

6- A conclusão é pois a de que, face ao que dispõe o art. 3.º, n.º 1 do CPC aplicável ex vi do art. 2.º CPPT, o Tribunal não poderia condenar a executada porque o poder jurisdicional se achava limitado pelas conclusões do próprio recurso (art. 660.º n.º 2, 685.º-A 1 e 2 do CPC).

7- A recorrida não concluiu o seu recurso para o Tribunal Central Administrativo com qualquer pedido indemnizatório, o que face ao princípio do dispositivo e das conseqüentes limitações ao conhecimento por parte do poder jurisdicional, não deixa qualquer margem para dúvidas, acerca da inexistência de título executivo na presente execução.

8- Em conclusão, o Município não tinha a obrigação de indemnizar independentemente de ter havido uma condenação expressa, quando a própria recorrida desistiu de o peticionar e o douto Acórdão não o condenou a tanto.

9- O art. 53.º n.º 3 da LGT prevê que o pedido indemnizatório possa ser formulado na reclamação, na impugnação ou autonomamente. Ora, a recorrida optou por deduzir o pedido indemnizatório na impugnação do acto de liquidação, todavia, desistiu desse mesmo pedido, no recurso que interpôs da decisão de primeira instância.

10- O “dever de repor a situação que existiria” não está divorciado do princípio do pedido previsto nos termos do citado art. 53.º n.º 3 da LGT, logo, se a recorrida não o renovou, desistiu tacitamente do pedido indemnizatório.

11- Sem título executivo e face à desistência do pedido indemnizatório, a doura sentença, violou o disposto no art. 46.º do CPC aplicável ex vi do disposto nos arts. 1.º do CPTA e art. 2.º alínea e) do CPPT.

12- Por absoluta cautela de patrocínio, assim que assim não se entendesse, facto é que o pedido ora formulado sempre iria para além dos limites legalmente impostos pelo n.º 3 do art. 53.º da LGT.

13- Nos termos do referido preceito legal, a indemnização tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios (sublinhado nosso), o que vale por dizer que, face ao valor garantido, o montante indemnizatório não poderia ir além de € 63.244,53, i.e., 4% do montante garantido, conforme tem sustentado a doutrina nesta matéria.² [2 Lei Geral Tributária, Lima Guerreiro, António, pág. 246, Editora Rei dos Livros]

14- Não respeitando os referidos limites legais, a doura sentença violou o citado preceito legal que dessa forma limita a condenação em matéria de juros.

Termos em que o presente recurso deverá ser julgado procedente e em consequência revogada a doura sentença a quo ou, quando assim não se entenda, deverá a mesma ser parcialmente revogada quando excede na parte em que excede os limites legalmente admissíveis para a condenação em juros prevista no n.º 3 do art. 53.º da LGT».

1.3 A Recorrida contra alegou, resumindo a sua posição em conclusões do seguinte teor:

«A. Antes de entrar na questão de fundo no recurso sub judice, é imperioso notar que a sentença proferida nos presentes autos em 29.01.2013 parece enfermar de nulidade, que carece de sanção.

B. Com efeito, a ora Recorrida formulou, na sua p.i. um pedido de fixação de um prazo para o cumprimento do dever de executar por parte da ora Recorrente e, bem assim, a cominação de uma sanção pecuniária compulsória aos titulares dos órgãos da Recorrente, Câmara Municipal do Seixal.

C. Pedido esse que não veio a ser contemplado na decisão proferida, o que motivou a apresentação de um requerimento de esclarecimento da obscuridade e ambiguidade na sentença, não tendo este sido objecto de decisão.

D. Assim, não sendo a mesma entretanto sanada, verificar-se-á a existência de uma nulidade da sentença por omissão de pronúncia, nos termos do disposto no artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, aplicável ex vi do artigo 2.º do CPPT.

E. O presente recurso veio interposto pela Câmara Municipal do Seixal, ora Recorrente, em virtude de ter sido a mesma condenada em sede de processo de execução de julgados no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.

F. A Recorrente argumenta não ter o Acórdão do TCAS condenado a Recorrente no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, por não ter sido tal peticionado pela ora Recorrida nas alegações de recurso apresentadas, e ter a ora Recorrida desistido de tal pedido, o que inviabilizaria que viesse a peticioná-lo agora em sede de execução de julgado.

G. Os dois argumentos que sustentam o recurso interposto pela Recorrente são totalmente improcedentes.

H. Relativamente ao primeiro, é de notar que incorre a Recorrente em erro ao considerar que o TCAS não a condenou no pagamento de tal indemnização, uma vez que aquele Alto Tribunal decidiu dar provimento total ao que havia sido peticionado pela ora Recorrida na p.i. (ou seja, condenando no pagamento da indemnização, tal como devidamente peticionado na p.i.).

I. Mas mesmo que se admitisse o contrário, ainda assim o recurso improcederia visto que o segundo argumento aduzido pela Recorrente é também ele improcedente, já que não existiu qualquer desistência, expressa ou tácita, do pedido de indemnização por parte da ora Recorrida.

J. Constitui jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal que o pedido de indemnização em causa, mesmo que nunca tivesse sido formulado anteriormente – o que in casu sucedeu, em sede de impugnação judicial – sempre poderia sê-lo autonomamente em processo de execução de julgado.

K. Deste modo, e por maioria de razão, mesmo que o TCAS não tivesse condenado o Recorrente no pagamento desta indemnização, por omissão, nada obstará a que a Recorrida peticionasse a mesma indemnização em processo de execução de julgado.

L. Por outra banda, o dever que impende sobre a ora Recorrente de repor a situação que existiria (cfr. artigos 100.º e 102.º do CPPT) sempre se verificaria, como resulta também de forma clara da jurisprudência deste Supremo Tribunal.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Exa. doutamente suprirá, deve ser negado provimento ao presente recurso».

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público. Depois de ter sido ordenada a notificação da Recorrente nos termos do n.º 8 do art. 638.º do Código de Processo Civil (CPC), de acordo com a promoção do Procurador-Geral Adjunto, este emitiu parecer no sentido de que deve ser dado parcial provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[...] A nosso ver o recurso merece parcial provimento.

Como refere a recorrida nas suas contra-alegações não é correcta a afirmação da recorrente no sentido de que aquele tenha desistido, tácita ou expressamente, de peticionada indemnização por prestação indevida de garantia.

De facto, como resulta dos autos, o Tribunal de 1.ª instância julgou improcedente a impugnação judicial.

Tendo sido interposto recurso por banda da ora recorrida, o TCAS revogou a decisão da 1.ª instância, tendo, em substituição do Tribunal de 1.ª instância, anulado a Taxa Municipal de Ocupação do Espaço Público.

Ora, a anulação do referido tributo tem, naturalmente, implícita a condenação no pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia, nos termos legais.

Mas, a verdade é que mesmo que a recorrente não tivesse formulado pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, nos autos de impugnação judicial, sempre o poderia fazer em sede de execução de julgado, conforme entendimento da doutrina e jurisprudência ¹ [1 Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, volume III, págs 239/240, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa. Acórdão do STA, de 2013.06.26 – P. 0172/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt].

Assim, mesmo que o TCAS não tivesse condenado a recorrente no pagamento da peticionada indemnização por prestação indevida de garantia, por maioria de razão, nada impedia que a recorrida formulasse tal pedido em sede de execução de julgado.

O recurso não merece provimento, pois, neste segmento.

Mas já o merece, a nosso ver, no segmento em que sustenta que a indemnização por prestação indevida de garantia tem como limite máximo indemnizatório o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios (questão sobre a qual a recorrida não tomou posição expressa).

De facto, tal limite resulta, expressamente, do estatuído no artigo 53.º/3 da LGT ² [2 Lei Geral Tributária, anotada, página 246, António Lima Guerreiro].

Aliás, parece que a sentença recorrida não põe em causa tal limite, antes fundamentando a decisão no facto de não haver qualquer limite quanto aos juros (fls. 53).

Sucede que, mesmo que assim fosse, não resulta do probatório nem a recorrida o alega que estejam em causa montantes atinentes a juros.

Na verdade, o que a recorrida alega no artigo 11.º da PI é que ao montante de € 62.953,84 acrescem € 2.621,85, correspondentes aos custos incorridos no período entre a data do acórdão e a data da libertação da garantia.

Assim sendo a recorrida apenas tem direito à indemnização de € 63.244,35 e não aos peticionados € 65.575,69.

Como resulta dos autos a recorrida vem arguir, nas suas contra-alegações, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, uma vez que não conheceu dos formulados pedidos de fixação do prazo para cumprimento do julgado e de sanção pecuniária compulsória para o caso de incumprimento.

Tal arguição parece poder consubstanciar um pedido, ainda que tácito, de ampliação do objecto do recurso, nos termos do disposto [no artigo] 684.º-A/2 do revogado CPC (artigo 636.º/2 do CPC vigente).

Ainda que, a nosso ver, o recurso mereça provimento parcial, no que concerne ao montante indemnizatório devido, a arguida nulidade, que parece verificar-se ³ [3 Neste sentido acórdão do TCAS, de 2013.10.03 – P. 06608/1, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt], não ganha só pertinência com a interposição de recurso pela CMS, não sendo, assim, indiferente para a recorrida, não obstante ter obtido ganho de causa quanto ao montante indemnizatório peticionado.

Como tal, deveria a recorrida, a nosso ver, ter arguido tal nulidade, mediante interposição do competente recurso, nos termos do estatuído nos artigos 668.º/4 e 670.º do CPC, o que não aconteceu».

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões suscitadas pela Recorrente são as de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando julgou procedente o pedido de pagamento de indemnização pela manutenção da garantia (prestada para suspender a execução fiscal enquanto decorria a impugnação judicial onde se discutia a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda) e respectivos juros moratórios, o que passa por indagar, de acordo com as conclusões das respectivas alegações de recurso, (i) se a

sentença violou o princípio do dispositivo e negligenciou a exigência de título executivo, o que passa por averiguar se podemos considerar como desistência do referido pedido de indemnização o facto de, tendo a ora recorrida formulado esse pedido em 1.^a instância, na petição inicial por que impugnou a liquidação da taxa, não ter repetido a formulação do mesmo no recurso que endereçou ao Tribunal Central Administrativo Sul da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a impugnação judicial (cfr. conclusões 1 a 11 do recurso) e, subsidiariamente, (ii) se a indemnização viola o limite imposto pelo n.º 3 do art. 53.º da Lei Geral Tributária (LGT) (cfr. conclusões 12 a 14 do recurso).

Em face das contra alegações, impõe-se-nos também verificar (iii) se pode conhecer-se da nulidade da sentença aí invocada pela Recorrida; na afirmativa, (iv) se se verifica a invocada nulidade da sentença por omissão de juízo relativamente ao pedido de fixação do prazo para o pagamento da indemnização e de cominação aos titulares dos órgãos da ora Recorrente de uma sanção pecuniária compulsória (cfr. conclusões A a D das contra-alegações) e, ainda na afirmativa, (v) como deve a mesma ser suprida.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida procedeu ao julgamento da matéria de facto no seguintes termos:

«1. Em 06/10/2006, foi prestada a garantia bancária do Banco Comercial Português, S.A., pela A....., S.A. a favor da Câmara Municipal do Seixal no valor de € 1.581.113,29 destinada à suspensão do processo de execução fiscal n.º 7882/2006 que corre termos nos Serviços da Câmara Municipal do Seixal relativo a Taxas de Ocupação de Via Pública referentes ao exercício de 2005 (cfr. doc. junto a fls. 8 dos presentes autos);

2. Em 24/10/2006, deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada uma petição inicial de impugnação do acto de liquidação de Taxas de Ocupação de Via Pública liquidado pelo Município do Seixal na qual peticionou o pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida que correu termos naquele tribunal sob o n.º 940/06.3BEALM (cfr. carimbo apostado na fl. de rosto da p.i.);

3. Por Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11/10/2011 foi considerada procedente a Impugnação identificada no ponto anterior tendo sido anulado o acto impugnado (cfr. doc. junto a fls. 569 a 576 do processo de impugnação apenso);

4. Por despacho de 13/02/2012 e na sequência do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo 3918/10 onde foi julgada procedente a Impugnação judicial do acto de liquidação de Taxas de Ocupação de Via Pública referentes aos exercício de 2005 no valor de € 1.160.312,50 o qual deu origem ao processo de execução fiscal n.º 7882/2006 que correr termos nos Serviços da Câmara Municipal do Seixal, foi extinto o processo executivo e ordenada a devolução da garantia bancária prestada (cfr. doc. junto a fls. 10 dos presentes autos);

5. A requerente suportou de custos com a garantia bancária a quantia de € 65.575,69 (cfr. doc. junto a fls. 11 dos autos).

A decisão da matéria de facto com base no exame das informações e dos documentos, não impugnados, que dos autos constam, todos objecto de análise concreta, conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório.

Dos factos não provados

Dos factos constantes da presente acção, todos objectos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Como resulta do que deixámos dito, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, julgando procedente a execução do julgado no processo de impugnação judicial em que foi anulada a liquidação da taxa por ocupação da via pública – por decisão do Tribunal Central Administrativo Sul –, condenou a ora Recorrente no «pagamento da quantia de € 65.575,69 referente aos custos suportados com a garantia bancária prestada».

Inconformada, a Câmara Municipal do Seixal veio recorrer dessa decisão. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, a sua discordância com a sentença assenta em dois pontos, dos quais o segundo invocado subsidiariamente (para a eventualidade da improcedência do primeiro), a saber:

(i) a decisão viola o princípio do dispositivo porque a ora Recorrida, que formulou o pedido de condenação em indemnização por prestação de garantia na impugnação judicial, «não renovou o seu pedido» no recurso que interpôs para o Tribunal Central Administrativo Sul da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente aquela impugnação judicial, motivo por que deve considerar-se que «desistiu tacitamente desse pedido»; ademais, não há título executivo que permita a presente execução, pois, uma vez que a ora Recorrida não formulou esse pedido ao Tribunal Central Administrativo Sul, o acórdão por este proferido também não proferiu decisão nesse sentido – nem podia fazê-lo, porque o poder jurisdicional se encontrava limitado pelas conclusões do recurso, nos termos do disposto no arts. 660.º, n.º 2 e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, do CPC –, motivo por que o

Município não tinha obrigação de indemnizar, sendo que a obrigação resultante do art. 100.º da LGT está condicionada pelo princípio do pedido previsto nos termos do n.º 3 do art. 53.º da mesma Lei (cfr. conclusões 1 a 11 do recurso);

(ii) o montante da indemnização pedida e arbitrada pelo Tribunal *a quo* excede o permitido por lei, que, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 53.º da LGT, não pode exceder o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios, ou seja, no caso *sub judice*, € 63.244,53 (cfr. conclusões 12 a 14 do recurso).

Porque a Recorrida, em sede de contra-alegações, arguiu a nulidade da sentença por omissão de sentença, cumpre ainda averiguar

(iii) se pode conhecer-se de nulidade da sentença arguida em sede de contra-alegações (o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer sustenta que deveria a nulidade ter sido arguida mediante a interposição de recurso); na afirmativa

(iv) se se verifica essa nulidade; na afirmativa,

(v) como deve ser suprida.

Daí termos enunciado as questões a apreciar e decidir nos termos que deixámos expostos em 1.6.

2.2.2 DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO DISPOSITIVO E DA INEXISTÊNCIA DE TÍTULO EXECUTIVO

A ora Recorrida formulou pedido de indemnização pelos encargos suportados com a prestação de garantia para suspender a execução fiscal enquanto esteve pendente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação da taxa pela ocupação da via pública que deu origem à dívida exequenda. Fê-lo logo na petição inicial da impugnação que, apesar de ter sido julgada improcedente por sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, logrou procedência em sede do recurso que da mesma foi interposto para o Tribunal Central Administrativo Sul.

Sustenta a Recorrente que, porque em sede desse recurso a ora Recorrida não peticionou de novo aquela indemnização, deve considerar-se que desistiu do pedido, ainda que tacitamente. Por isso entende, por um lado, que o Tribunal Central Administrativo Sul não a condenou, nem podia ter condenado, atento o princípio do dispositivo e consequente limitação do poder jurisdicional em indemnização – motivo por que inexistente título executivo – e, por outro lado, que não há sequer que ponderar a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que sustenta que o pedido de indemnização pode ser efectuado em sede de execução de julgado, uma vez que essa ponderação apenas faria sentido caso não tivesse havido aquela desistência no recurso que a ora Recorrida interpôs da decisão da 1.ª instância.

Salvo o devido respeito, a ora Recorrida não tinha que reiterar ou renovar o pedido de indemnização nas alegações de recurso. Vejamos:

A “A., S.A.” deduziu impugnação judicial contra a liquidação que lhe foi efectuada pela Câmara Municipal de Almada relativamente a uma taxa de ocupação da via pública e, logo na respectiva petição inicial e como lho permite o art. 53.º da LGT, na parte final do seu n.º 3, deduziu o pedido de indemnização pela prestação da garantia.

É certo que essa impugnação judicial foi julgada improcedente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, motivo por que na respectiva sentença não se chegou a apreciar o pedido de indemnização, que deve ter-se por prejudicado em face da resposta que aí foi dada à questão da legalidade da liquidação impugnada.

Mas, contrariamente ao que parece supor a ora Recorrente, no recurso que a ora Recorrida interpôs dessa sentença não tinha que ser formulado de novo o pedido de indemnização pelos encargos suportados com a manutenção da garantia prestada, como, aliás, também não tinha que ser – e não foi – formulado de novo o pedido de anulação da liquidação impugnada. Na verdade, nada autoriza a conclusão de que em sede de recurso jurisdicional o recorrente tenha de formular de novo os pedidos que formulou junto do tribunal de 1.ª instância, indicando novamente quais as pretendidas providências de tutela jurisdicional.

O recurso, enquanto meio de impugnação de uma decisão jurisdicional, «*não se identifica com uma originária petição de Justiça como a demanda, sendo diversamente uma contestação concreta contra um acto de vontade jurisdicional que se considera errado*»⁽³⁾.

Os recursos são meios de sindicar as decisões judiciais (cfr. art. 627.º, n.º 1, do CPC), visando a sua eliminação ou substituição por outra e, por isso, se exige que nas alegações e respectivas conclusões o recorrente indique quais os motivos de discordância com a decisão recorrida, quais os vícios de forma (nulidades) ou erros de julgamento que assaca àquela decisão (cfr. art. 639.º, n.ºs 1 e 2.º do CPC); não são a possibilidade de, sem mais, pedir a outro tribunal (situado num plano hierarquicamente superior na organização judiciária) uma apreciação *ex novo* do pedido formulado. Não tem, pois, o recorrente de formular novamente junto do tribunal *ad quem* o pedido que efectuou na petição inicial dirigida ao tribunal *a quo*, bastando-lhe indicar os fundamentos por que pede a anulação ou a alteração da decisão judicial proferida pelo tribunal *a quo*.

O que significa que a ora Recorrida, enquanto recorrente no processo de impugnação judicial, não tinha que formular de novo o pedido de indemnização; nem sequer tinha que alegar o quer que fosse

relativamente a esse pedido, uma vez que a sentença nem sequer se pronunciou sobre o mérito do mesmo, uma vez que o deu como prejudicado pela resposta dada à impugnação judicial da liquidação da taxa.

Assim, salvo o devido respeito, não pode extrair-se conclusão alguma do facto de naquele recurso não ter sido formulado novamente o pedido de indemnização pela manutenção da garantia, muito menos o de que a então Recorrente, ora Recorrida, desistiu desse pedido, ainda que tacitamente.

Note-se, aliás, que o CPC determina que a desistência do pedido, prevista na alínea d) do art. 277.º como causa de extinção da instância e que extingue o direito que se pretende fazer valer em juízo (cfr. art. 285.º, n.º 1), podendo ocorrer em qualquer altura (cfr. art. 283.º, n.º 1), está sujeita a forma, como decorre do disposto no n.º 1 do art. 290.º, que estipula que a desistência pode fazer-se «*por documento autêntico ou particular, sem prejuízo das exigências de forma da lei substantiva, ou por termo no processo*». O que tudo afasta a possibilidade, aventada pelo Recorrente, de desistência tácita do pedido, sendo totalmente irrelevantes os “sinais” dessa desistência que o Recorrente vislumbra na actuação processual da ora Recorrida.

É certo que, como afirma a Recorrente, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que, revogando a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrida, não se pronunciou sobre o pedido de indemnização, nem para dele conhecer nem para ordenar que o tribunal *a quo* o conhecesse.

Poderia, pois, a ora Recorrida, como aventa a Recorrente no presente recurso, ter arguido a nulidade desse acórdão por omissão de pronúncia relativamente ao pedido de indemnização. Mas bem se percebe porque o não fez: é que, de acordo com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (4), nada obsta a que o pedido seja formulado em sede de execução de julgado, opção esta que foi a da ora Recorrida (eventualmente, porque constitui evidente ganho de tempo para ela).

É certo que a Exequente formulara já esse pedido de indemnização na própria impugnação judicial, mas isso não a impedia de formulá-lo novamente em sede de execução de julgado, uma vez que no processo de impugnação judicial não houve pronúncia sobre aquele pedido. Na verdade, em sede de impugnação judicial, nem a sentença nem o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul se pronunciaram sobre esse pedido, pelo que não se formou caso julgado sobre a questão.

Note-se que o caso julgado – hoje configurado como excepção dilatória, nos termos do disposto no art. 577.º, alínea i), do CPC – caracteriza-se essencialmente pela não susceptibilidade de impugnação de uma decisão em razão do seu trânsito em julgado, o qual, por sua vez, decorre da não susceptibilidade de interposição de recurso ordinário ou de reclamação (cfr. art. 628.º do CPC). Quando uma decisão contraria uma outra anterior, transitada em julgado, proferida entre as mesmas partes, sobre o mesmo objecto e baseada na mesma causa de pedir, verifica-se ofensa do caso julgado material (cfr. arts. 580.º, 581.º, 619.º e 620.º do CPC).

A ofensa do caso julgado formal verifica-se quando no mesmo processo se profere decisão contrária a outra sobre a relação processual, salvo se esta, por sua natureza, for insusceptível de recurso (cfr. art. 620.º do CPC). Ou seja, os despachos que incidam sobre a relação processual têm força obrigatória dentro do processo, salvo se, por sua natureza, não admitirem recurso.

E, de acordo com o disposto no art. 621.º do CPC, a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga.

«*Tanto o caso julgado material como o caso julgado formal, pressupõem o trânsito em julgado da decisão. O caso julgado material cobre a decisão proferida sobre o fundo ou mérito da causa, enquanto o caso julgado formal aproveita às decisões sobre as questões de carácter processual.*

[...]

A força e a autoridade atribuídas à decisão transitada em julgado, quer ela se refira à relação processual, quer sobretudo quando respeita à relação material litigada, visam evitar que a questão decidida pelo órgão jurisdicional possa ser validamente definida mais tarde, em termos diferentes, por outro ou pelo mesmo tribunal (res judicata pro veritate habetur). Trata-se de acautelar uma necessidade vital de segurança jurídica e de certeza do direito, acima da intenção de defender o prestígio da administração da justiça» (5).

Do que vimos de dizer ressuma que não se forma caso julgado relativamente a questão que, apesar de o dever ter sido, não foi apreciada, sendo que, nessa situação, não se verifica o risco de contradição entre decisões que é, afinal, o *leitmotiv* do caso julgado.

Sendo certo que não houve pronúncia, nem de forma nem de fundo, sobre o pedido de indemnização formulado pela ora Recorrida em sede de impugnação judicial, não será o caso julgado a impedir que seja renovado o pedido em sede de execução de julgado.

Muito menos será o princípio do dispositivo a obviar à condenação no pagamento dessa indemnização, uma vez que a Exequente formulou esse pedido em execução de julgado.

Aliás, a admitir-se que o pedido de indemnização pela prestação de garantia seja deduzido em execução do julgado anulatório – questão diversa e que conheceremos de seguida – não deixaria de causar perplexidade que se cerceasse tal possibilidade a quem, apesar de ter deduzido esse pedido na

impugnação judicial, não o viu aí decidido, saindo penalizado relativamente àquele que apenas o formulasse pela primeira vez quando da execução do julgado.

Como dissemos já, a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a firmar, uniforme e repetidamente ⁽⁶⁾, com o apoio da doutrina ⁽⁷⁾, a possibilidade do pedido de indemnização ser formulado em execução coerciva do julgado anulatório, isto é, no meio processual acessório do processo tributário onde foi anulada a dívida garantida. Iremos limitar-nos a remeter para essa jurisprudência, cuja doutrina pode resumir-se assim:

Sendo certo que o art. 53.º da LGT consagra o direito do contribuinte a ser indemnizado, total ou parcialmente, pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária ou equivalente que tenha oferecido para obter a suspensão da execução fiscal, no caso de esta vir a revelar-se indevida por força do vencimento do procedimento ou processo tributário em que era controvertida a legalidade da dívida exequenda, o pedido dessa indemnização tanto pode ser formulado nesse procedimento ou processo tributário, como autonomamente.

O art. 171.º do CPPT visou, tão só, regulamentar o modo de requer a indemnização no próprio procedimento ou processo tributário, e não regulamentar o modo de a requerer através do meio processual autónomo, principal ou acessório, adequado para o efeito.

Assim, não dispondo o lesado de decisão que condene a Administração ao pagamento da referida indemnização – quer porque não exerceu o respectivo direito através do referido enxerto no procedimento ou processo tributário quer porque, tendo-o feito, a sentença omitiu pronúncia a esse propósito – e não estando, assim, esta obrigada ao seu pagamento em execução espontânea do julgado, pode, ainda assim, o lesado formular esse pedido em execução coerciva do julgado anulatório, isto é, no meio processual acessório do processo tributário onde foi anulada a dívida garantida.

É esta, em síntese, a doutrina fixada por este Supremo Tribunal Administrativo e que não vemos motivo para contrariar, dispensando-se outros considerandos por a questão estar já exaustivamente tratada nos referidos acórdãos. Em conclusão, mesmo que o pedido não tenha sido conhecido na impugnação, é certo que subsistia o direito da Impugnante peticionar a indemnização por garantia indevida em execução do julgado anulatório.

Não procede, pois, a argumentação que arranca da inexistência do título executivo.

A sentença recorrida, na medida em que condenou a Executada a pagar indemnização pela garantia prestada pela Exequente, não enferma do erro de julgamento que lhe foi assacado, motivo por que o recurso não pode proceder com esse fundamento.

2.2.4 DO MONTANTE DA INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDA

Passemos a apreciar o segundo fundamento do recurso, invocado a título subsidiário, qual seja o de saber se a sentença fez correcto julgamento ao fixar a indemnização pedida em € 65.575,69 ou se, como sustenta a Recorrente, esse montante excede o permitido nos termos do disposto no n.º 3 do art. 53.º da Lei Geral Tributária (LGT), segundo o qual a indemnização não pode exceder o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios de 4%, ou seja, no caso *sub judice*, € 63.244,53.

Apesar de a Recorrente não indicar o modo como efectuou esse cálculo, designadamente qual o período por que aplicou ao valor garantido a taxa dos juros indemnizatórios, verificamos que terá achado o valor de € 63.244,53 pela aplicação da taxa de 4% ao valor da garantia – € 1.581.113,29 – com referência ao período de um ano ($€ 1.581.113,29 \times 4\% = € 63.244,53$).

Vejam os:

De acordo com o n.º 3 do art. 53.º da LGT, a indemnização prevista no n.º 1 do mesmo artigo pela prestação indevida de garantia «*tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei*».

Nos termos do n.º 4 do art. 43.º da LGT, «[a] taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios».

Por seu turno, de acordo com o n.º 10 do art. 35.º da LGT, «[a] taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do número 1 do artigo 559.º do Código Civil».

Estes últimos foram fixados em 4% pela Portaria dos Ministérios das Finanças e da Justiça n.º 291/2003, de 8 de Abril ⁽⁸⁾.

O que significa, que a taxa de juros indemnizatórios é actualmente – e desde 1 de Maio de 2003 (cfr. n.º 3 da referida Portaria) – de 4% ao ano.

Regressando ao n.º 3 do art. 53.º da LGT, verificamos que o legislador aí fixou como limite máximo para a indemnização por garantia a taxa dos juros indemnizatórios.

«É obviamente o contribuinte que tem de provar o dano sofrido com a prestação de garantia que, dado ser por aquele negociada, fica sujeito a um adequado limite de razoabilidade. Ou seja, o Estado só indemniza o dano sofrido com a prestação da garantia até ao montante resultante da aplicação da taxa de juros indemnizatórios.

Em princípio, o montante a reembolsar pelo Estado é o montante das despesas incluindo juros e despesas bancárias com a concessão da garantia, com o limite acima referido. Nada impede o reem-

bolso das comissões bancárias cobradas em virtude da prestação de garantia, se se situarem abaixo do limite da taxa de juros indemnizatórios.

Nessas despesas, inclui-se igualmente, porque a lei não exclui, o imposto de selo, sempre com ressalva do aludido limite global da taxa de juros indemnizatórios» (9).

Tendo presente o que deixámos dito, resta-nos verificar se a indemnização pedida pela Exequente, ora Recorrida, e arbitrada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, excede ou não o limite máximo legalmente fixado.

Mas, na determinação desse limite máximo tem de se ter em conta todo o período relevante, ou seja, todo o período decorrido entre a data da prestação da garantia – 6 de Outubro de 2006 (cfr. facto provado sob o n.º 1) – e a data em que esta foi levantada na sequência da anulação judicial do acto de liquidação da taxa – 13 de Fevereiro de 2012 (cfr. facto provado sob o n.º 4). Ou seja, para averiguar se a indemnização peticionada excede o limite legal, tem de se aplicar ao montante garantido a taxa de juros indemnizatórios com referência a todo esse período e não, independentemente desse período, a um ano, como o fez a Recorrente.

Se assim se fizer, como deve ser feito, fácil se torna verificar que o montante pedido pela Exequente a título de indemnização pela prestação de garantia indevida e arbitrado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada está compreendido bem dentro do limite fixado pelo n.º 3 do art. 53.º da LGT, resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na LGT (4% ao ano).

Salvo o devido respeito, a Recorrente e o Representante do Ministério Público parecem ter considerado que o limite era o da mera aplicação da taxa de juro ao montante garantido, com desprezo pelo elemento temporal sempre presente na contagem dos juros.

Assim, se bem que por fundamento algo diverso da sentença, que se limitou a afirmar que não há «qualquer limite relativamente aos juros», entendemos que o recurso também não pode ser provido quanto ao segundo fundamento.

2.2.5 DA NULIDADE POR OMISSÃO DE PRONÚNCIA: POSSIBILIDADE DE DELA CONHECER E MODO DE A SUPRIR

Nas contra-alegações, a Recorrida invocou a nulidade da sentença por omissão de pronúncia com o fundamento de que, tendo pedido em juízo que fosse fixado prazo para cumprimento do julgado e arbitrada uma sanção pecuniária compulsória aos titulares dos órgãos da Recorrente para o caso de incumprimento, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada não se pronunciou sobre esse pedido.

Considerando que a arguição dessa nulidade constituía uma ampliação do objecto de recurso (10), determinámos a notificação do Recorrente nos termos do art. 638.º, n.º 8, do CPC, aliás de acordo com a promoção que nesse sentido foi efectuada pelo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo.

A este respeito, o Procurador-Geral Adjunto parece sustentar que não se deve conhecer da nulidade por a mesma não ter sido arguida mediante a interposição de recurso. É a interpretação que fazemos do seu parecer, onde deixou escrito: «[...] a arguida nulidade, que parece verificar-se, não ganha só pertinência com a interposição de recurso pela CMS, não sendo, assim, indiferente para a recorrida, não obstante ter obtido ganho de causa quanto ao montante indemnizatório peticionado» e «Como tal, deveria a recorrida, a nosso ver, ter arguido tal nulidade, mediante interposição do competente recurso, nos termos do estatuído nos artigos 668.º/4 e 670.º do CPC, o que não aconteceu».

Cumprido, pois, antes do mais, verificar se temos ou não de conhecer a invocada nulidade da sentença por omissão de pronúncia, invocada pela Recorrida nas contra-alegações.

As contra-alegações podem servir, para além do demais, para o recorrido ampliar o objecto do recurso, quer no que respeita à matéria de direito, quer no que respeita à matéria de facto ou invocação de nulidades da sentença, como resulta do n.º 2 do art. 636.º do CPC (11).

No entanto, como resulta desse artigo, a arguição da nulidade pelo recorrido em sede de contra-alegações, como ampliação do objecto do recurso, só é possível se for feita subsidiariamente, isto é, para a eventualidade de o recurso, não fosse essa nulidade, ser provido.

Manifestamente, não é esse o caso.

Assim, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto, no caso *sub judice*, para invocar a nulidade da sentença por omissão de pronúncia relativamente ao pedido de fixação de prazo para a execução e de cominação aos titulares dos órgãos da Executada de uma sanção pecuniária compulsiva, não podia a Recorrida lançar mão da ampliação do recurso, antes deveria ter interposto recurso da sentença, nos termos do disposto nos arts. 668.º, n.º 4 e 670.º do CPC, na redacção em vigor à data, ou seja, a anterior à aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto

Na verdade, a Exequente, ora Recorrida, formulou dois pedidos distintos, se bem que o segundo seja dependente do primeiro, estando perante ele numa relação de prejudicialidade: *i*) que a Executada seja condenada a pagar-lhe uma indemnização pela prestação indevida de garantia bancária e *ii*) que seja fixado um prazo para o cumprimento do dever de executar (pagar a indemnização) e que seja cominada uma sanção pecuniária compulsória aos titulares dos órgãos da Executada.

Ora, enquanto o primeiro pedido foi julgado procedente, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada não se pronunciou quanto ao segundo.

Assim, se a Exequente queria arguir a nulidade da sentença por omissão de pronúncia (nulidade que se refere exclusivamente ao segundo pedido) deveria fazê-lo mediante a interposição de recurso, como lho impunha o n.º 4 do art. 668.º (a que hoje corresponde o art. 615.º), que dispõe: «*As nulidades mencionadas nas alíneas b) a e) do n.º 1 só podem ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso ordinário, podendo o recurso, no caso contrário, ter como fundamento qualquer dessas nulidades*». Depois, seguir-se-ia a tramitação prevista no art. 670.º do CPC (hoje art. 617.º).

Não o tendo feito, como não fez, não pode depois pretender arguir essa nulidade mediante a ampliação do objecto do recurso em contra-alegações produzidas no recurso que a Executada interpôs daquela sentença (contra a decisão que julgou procedente o pedido de indemnização). É que essa nulidade em nada contende com a decisão do primeiro pedido e, conseqüentemente, com a sorte do recurso.

Ora, sendo certo que o n.º 2 do art. 684.º-A (actual art. 636.º) lhe permitia arguir a nulidade da sentença nas contra-alegações, essa arguição haveria de ser feita a título subsidiário, como expressamente consagra aquela norma legal, ou seja, para a eventualidade do recurso ser provido. Essa possibilidade apenas faz sentido relativamente a causas de pedir diversas, mas respeitantes ao mesmo pedido, tendo o tribunal omitido pronúncia sobre algumas delas; já não faz sentido relativamente a pedidos diversos.

Relativamente a pedidos diversos, há que observar o disposto no art. 682.º (actual art. 633.º): «*Se ambas as partes ficarem vencidas, cada uma delas pode recorrer na parte que lhe seja desfavorável, podendo o recurso, nesse caso, ser independente ou subordinado*». Neste preceito, a referência a decisões desfavoráveis reporta-se a pedidos.

Ou seja, se o tribunal omitiu pronúncia relativamente a um dos pedidos formulados, não pode permitir-se que o autor, em sede de contra-alegações do recurso da sentença que julgou procedente outro pedido, venha arguir a nulidade por omissão de pronúncia relativamente àquele.

Podemos, pois, concluir que a possibilidade de ampliação do objecto do recurso através da arguição de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do n.º 2 do art. 684.º-A (actual art. 636.º) do CPC visa apenas permitir ao recorrido requerer que seja apreciada questão (cujo conhecimento foi omitido) que se refira ao pedido para cuja reapreciação foi interposto o recurso e que, não fora aquela nulidade, seria provido; não visa substituir a necessidade de arguição dessa nulidade mediante interposição de recurso jurisdicional (principal ou subordinado) por parte daqueles que se julguem prejudicados por essa omissão quando esta se refira a um pedido diverso daquele cuja decisão é atacada no recurso⁽¹²⁾.

Concluimos, pois, que não há agora que conhecer da nulidade da sentença arguida pela Recorrida nas contra-alegações, ficando assim prejudicadas as questões relativas à verificação dessa nulidade e sua eventual sanção.

2.2.6 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O art. 53.º da LGT consagra o direito de indemnização do devedor pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária ou equivalente que tenha oferecido para obter a suspensão da execução fiscal, no caso de a dívida exequenda vir a revelar-se indevida por força do vencimento do procedimento ou processo tributário em que era controvertida a respectiva legalidade, podendo o pedido de indemnização ser formulado tanto nesse procedimento ou processo tributário, como autonomamente.

II - Não dispondo o lesado de decisão que condene a Administração ao pagamento da referida indemnização (quer porque não exerceu o respectivo direito através do referido enxerto no procedimento ou processo tributário quer porque, tendo-o feito, a sentença omitiu pronúncia a esse propósito) e não estando, assim, esta obrigada ao seu pagamento em execução espontânea do julgado, pode, ainda assim, o lesado formular esse pedido em execução coerciva do julgado anulatório, isto é, no meio processual acessório do processo tributário onde foi anulada a dívida garantida.

III - Nos termos do disposto no n.º 3 do art. 53.º da LGT, a indemnização pela prestação indevida de garantia «*tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei*», taxa que é «*igual à taxa dos juros compensatórios*» (art. 43.º, n.º 4, da LGT), sendo esta «*equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do número 1 do artigo 559.º do Código Civil*» (art. 35.º, n.º 10, da LGT), que foram fixados em 4% ao ano pela Portaria dos Ministérios das Finanças e da Justiça n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV - Para averiguar se a indemnização arbitrada se contém dentro daquele limite máximo há que levar em conta todo o período por que a garantia se manteve prestada, aplicando ao montante garantido a taxa de 4% ao ano.

V - A possibilidade de ampliação do objecto do recurso através da arguição de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do n.º 2 do art. 636.º do CPC, visa apenas permitir ao recorrido requerer que seja apreciada questão (cujo conhecimento foi omitido) que se refira ao pedido para cuja reapreciação foi interposto o recurso e que, não fora aquela nulidade, seria provido; não visa substituir a necessidade de arguição dessa nulidade mediante interposição de recurso jurisdicional (principal ou subordinado)

por parte daqueles que se julguem prejudicados por essa omissão quando esta se refira a um pedido diverso daquele cuja decisão é atacada no recurso.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e não conhecer da nulidade da sentença arguida nas contra-alegações.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Ascensão Lopes*.

(¹) *Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.*

(²) *Aqui como adiante, as notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.*

(³) *FERNANDO AMÂNCIO FERREIRA, Manual dos Recursos em Processo Civil, 9.ª edição, Almedina, pág. 72.*

(⁴) *De que é exemplo o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para que remeteu a sentença recorrida:*

- *de 13 de Abril de 2011, proferido no processo 1032/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Janeiro de 2012 (<http://dre.pt/pdfgratificacao/2011/32220.pdf>), págs. 671 a 679, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8d5e730b4790b937802578730034d198?OpenDocument>.

(⁵) *Cfr. ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 2.ª edição, Coimbra Editora, pág. 309.*

(⁶) *Entre muitos outros, para além do referido na nota 4, vide os seguintes acórdãos:*

- *de 24 de Novembro de 2010, proferido no processo n.º 1103/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratificacao/2010/32240.pdf>), págs. 1819 a 1831, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0b492e604c10488f802577f20052d78f?OpenDocument>;

- *de 24 de Junho de 2010, proferido no processo n.º 299/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratificacao/2010/32240.pdf>), págs. 1802 a 1808, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/112335a3ab9c43ba802577f2004ac9bf?OpenDocument>;

- *de 22 de Junho de 2011, proferido no processo n.º 216/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Janeiro de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratificacao/2011/32220.pdf>), págs. 1041 a 1045, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bb5b0524451013e4802578c300553a43?OpenDocument>;

- *de 29 de Junho de 2011, proferido no processo n.º 889/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Janeiro de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratificacao/2011/32220.pdf>), págs. 1151 a 1156, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4a7a2d4b4f0fe0a802578c7003db70f?OpenDocument>;

- *de 2 de Novembro de 2011, proferido no processo n.º 620/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 16 de Julho de 2012 (<http://dre.pt/pdfgratificacao/2011/32240.pdf>), págs. 1952 a 1955, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4e2cd0c215247f6a80257943004008bb?OpenDocument>.

(⁷) *JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, anotação 4 ao art. 171.º, págs. 239 a 241.*

(⁸) *Publicada no Diário da República n.º 83, Série I - Parte B, de 8 de Abril de 2003, págs. 2314 e 2315*

(<https://dre.pt/application/file/223706>).

(⁹) *ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, pág. 246.*

(¹⁰) *Com interesse sobre o tema da ampliação tácita do objecto do recurso e com citação de jurisprudência, vide o acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Maio de 2009, proferido no processo n.º 463/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Outubro de 2009*

(<http://dre.pt/pdfgratificacao/2009/32120.pdf>), págs. 1353 a 1355, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/55210a542e0332da802575bb004ed38d?OpenDocument>.

(¹¹) *Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, IV volume, anotação 17 a) ao art. 279.º, pág. 346.*

(¹²) *Neste sentido, se bem que referindo-se à ampliação do pedido nos termos do n.º 1 do art. 684.º-A (actual art. 636.º) do CPC, com numerosas referências doutrinárias e jurisprudenciais, o acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Fevereiro de 2010, proferido no processo n.º 434/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 10 de Março de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratificacao/2010/32110.pdf>), págs. 354 a 355, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cb66e462b7dcb5e4802576c5003c2183?OpenDocument>.*

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Custas. Apoio judiciário. Isenção. Dispensa.

Sumário:

A concessão de apoio judiciário não isenta o seu beneficiário do pagamento de custas mas tão só a dispensa do seu pagamento enquanto se mantiver a situação de insuficiência económica que a determinou e que a todo o momento pode cessar, bastando que, para isso, se prove a insubsistência das razões pelas quais foi concedida ou que o requerente adquiriu meios suficientes para poder dispensá-la, nos termos do regime de acesso ao direito e aos tribunais em vigor.

Processo n.º 1174/14-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A..... e Outra.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

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

O Ministério Público, inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (TAF de Mirandela) datada de 4 de Fevereiro de 2014, que rejeitou liminarmente o recurso interposto por A....., no seguimento da coima que lhe foi aplicada no processo de contra-ordenação movido pela Inspeção-Geral da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, no valor de € 20.000,00. A decisão do TAF de Mirandela considerou aquele tribunal materialmente incompetente, entendendo ser competente para apreciar o recurso o tribunal judicial. Decidiu ainda que não havia custas a pagar.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1- Atendendo a que o arguido recorrente ficou vencido na presente acção e não goza de isenção legal de custas, deveria a decisão recorrida proceder à fixação destas e condenar aquele no seu pagamento, ut artigos 1º nº1 do RCP e 527º nºs 1 e 2 do CPC, ex vi 1º do CPTA;

2- A isenção de custas só existe nos casos expressamente previstos na lei, aí não cabendo os casos de benefício do apoio judiciário. No caso configura-se tão só uma situação de dispensa de pagamento de custas.

3- Acresce que a circunstância de a parte que deve ser responsabilizada pelo pagamento de custas beneficiar de apoio judiciário na modalidade de dispensa desse pagamento, que, como vimos, é realidade diferente da isenção, em nada interfere com o dever de na decisão judicial constar a condenação em custas com quantificação da taxa de justiça devida e de, subsequentemente, ser elaborada a conta de custas, se for caso disso, e notificada ao interessado para eventual dedução de reclamação” (cfr ac. Tribunal Constitucional n.º 439/08 de 23.09.2008);

4- Condenação essa que constitui, naturalmente, requisito necessário à eventual posterior instauração da acção aludida no artigo 13º n.º 1 da Lei n.º 34/2004 visando a cobrança das custas nela definidas/quantificadas e que se mostrem devidas;

5- Ao omitir a fixação das custas devidas na acção, e ao isentar o aqui arguido do seu pagamento, com base no facto dele beneficiar do apoio judiciário, violou a decisão recorrida o disposto nos atrás indicados normativos legais — arts 527º do CPC, 1 e 6 do RCP, tabela 1-A do mesmo RCP e 13 e 16 da L. 47/2007.

6- Nestes termos, deverá proceder-se à revogação, na parte em causa, da decisão recorrida, e à subsequente fixação (i) das custas do processo e (ii) da responsabilidade do arguido no seu pagamento, sem prejuízo do concedido benefício do apoio judiciário.

7- Assim, se concedendo provimento ao presente recurso.

Com o que se fará **JUSTIÇA**

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Com interesse, colhem-se dos autos os seguintes factos:

-O recorrido litigou com o benefício do apoio judiciário;

-Na sentença recorrida decidiu-se quanto a custas:

“*Por ser procedente a exceção de incompetência material, seria o arguido responsável pelo pagamento das custas do incidente, nos termos dos artigos 527º, nºs 1 e 2, do Código de Processo Civil e 6º e tabela I - A do Regulamento das Custas Processuais, no entanto, atento o benefício de protecção jurídica concedido, sem custas.*

DECISÃO

Face ao exposto, rejeito liminarmente o presente recurso, por ser este Tribunal materialmente incompetente, sendo competente o tribunal judicial.

Sem custas. Registe e notifique.”

Nada mais há com interesse.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que o Ministério Público coloca neste seu recurso reconduz-se, no essencial, a saber se o beneficiário de apoio judiciário, na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo, e tendo em conta esse benefício, deve ser dispensado do pagamento das custas, no caso de dar causa às mesmas, mas ainda assim devem as mesmas ser fixadas, ou se deve ser isento das mesmas sem necessidade da sua concreta fixação.

Assiste razão ao Ministério Público.

Efectivamente, na sentença recorrida, apesar de se concluir que o recorrido seria o responsável pelas custas, porque lhes deu causa, acaba-se por não fixar as mesmas nos seguintes termos, “*atento o benefício de protecção jurídica concedido, sem custas*”.

Ao presente autor foi concedida protecção jurídica na modalidade de apoio judiciário, e, dentro desta, na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo [artigos 6º n.º 1, e 16º n.º 1 alínea a), da Lei n.º 34/2004 de 29.07].

É sabido que dispensa e isenção de custas não são juridicamente a mesma coisa [ver, a respeito, a doutrina emanada do AC TC n.º 439/08, de 23.09.08, do AC do STA de 11.12.2007, recurso n.º 0487/07].

A isenção de custas, quer subjectiva, quer objectiva, -artigo 4º do RCP- exige a determinação do responsável pelas mesmas mas não a sua fixação, pois se o responsável está isento de custas nem é preciso determiná-las.

A dispensa de custas exige a determinação do responsável pelas mesmas e a respectiva fixação, dispensando o responsável, somente, do efectivo pagamento.

Assim se compreende o artigo 13º n.º 1 da Lei n.º 34/2004, de 29.07, pois que a instauração de acção de cobrança das respectivas custas, no caso de se vir a verificar que o beneficiário da dispensa de custas tinha, ou veio a ter, meios económicos suficientes para as pagar, supõe que essas custas tenham sido devidamente fixadas.

Verifica-se, assim, uma incongruência na decisão recorrida no segmento respeitante às custas, ao mesmo tempo que diz ser o recorrido responsável pelas custas, não as fixa, invocando o apoio judiciário de que ele beneficia.

Deveria, assim, o tribunal a quo ter fixado a respectiva taxa de justiça e demais encargos com o processo, ou remetido para a sua determinação nos termos legais, cfr. artigos 527º do CPC, 189º n.º 2 do CPTA e 16º da Lei n.º 34/2004, de 29/07.

Cumpra, portanto, revogar a não condenação em custas decretada na parte final da sentença proferida nos autos, e, nos termos legais, condenar o recorrido em custas, mas sem prejuízo do benefício do apoio judiciário que lhe foi concedido.

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Conceder provimento ao recurso, e revogar a decisão recorrida exclusivamente na parte relativa a custas;

- Condenar o recorrido nas custas do processo, em primeira instância, sendo a taxa de justiça fixada nos termos legais, sem prejuízo do apoio judiciário que lhe foi concedido, cfr. artigos 527º do CPC, 189º n.º 2 do CPTA e 16º da Lei n.º 34/2004, de 29/07.

Sem custas nesta instância, dado que não foram apresentadas contra-alegações.

D.n.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Emolumentos Notariais. Escritura Pública. Cessão de Quotas. Alteração de Pacto Social. Direito Comunitário. Directiva Comunitária.

Sumário:

I — A liquidação de emolumentos notariais, relativa à celebração de uma escritura de alteração do pacto social, efectuada com base na aplicação da taxa indicada no artigo 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, em função do valor do acto, constitui uma imposição sem carácter remuneratório para efeitos dos artigos 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69.

- II — *Como tal, não estando a possibilidade de liquidação de tais emolumentos prevista neste artº 12.º, ela é ilegal, por violação daquele artº 10.º.*
- III — *Os emolumentos notariais, cobrados nos termos da Portaria n.º 996/98 de 25/11 aquando da celebração de escritura pública de cessão de quotas de sociedade comercial, não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, 10/6.*

Processo n.º 1200/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (TAF de Coimbra) datada de 5 de Fevereiro de 2013, que julgou procedente a impugnação deduzida por A....., LDA, contra a liquidação de emolumentos notariais relativos a escritura pública intitulada “Divisões, cessões de quotas, unificações e alteração do pacto social”, celebrada no 2º Cartório Notarial da Figueira da Foz.

O recurso foi dirigido ao TCA Norte, mas endereçado a este STA. Levantada a questão pelo Ministério Público neste Tribunal, veio o recorrente por requerimento de fls. 218, peticionar o reenvio dos autos àquele TCA Norte, para onde foram remetidos os autos.

Por decisão de 16 de Julho de 2014, o TCA Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia, considerando este STA o tribunal Competente, para onde os autos foram remetidos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1 — A impugnante pediu a anulação da liquidação efectuada, baseada na consideração de que os emolumentos pagos, na escritura pública de divisão, cessão de quotas e unificação e alteração do pacto social, celebrada em 31.3.2000, no 2º Cartório Notarial da Figueira da Foz;

2 - O Tribunal “*a quo*” julgou procedente a impugnação, nos autos acima identificados, reconhecendo o vício de violação de lei;

3 - Considerando que a operação escriturada (cessão de quotas e alteração do pacto social), deve ter um tratamento idêntico ao de uma escritura de aumento de capital — acto expressamente previsto no n.º 1 do artº 4º da Directiva supostamente violada;

4 - Não pode esta RFP concordar com a interpretação e valoração dos factos bem como com as conclusões deles tirados;

5 - A liquidação impugnada foi efectuada mediante a aplicação da Tabela de Emolumentos do Notariado em vigor na data em que foi celebrada a escritura pública (Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro), a qual era de aplicação obrigatória para o Notário;

6 - Ora, de acordo com a pronúncia reiterada pelo Supremo Tribunal Administrativo, “*Os emolumentos notariais previstos no art 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, cobrados relativamente a uma escritura pública de cessão de quotas de sociedade comercial, não violam o art. 10º, alínea c), da Directiva n.º 69/335/CEE*” (Cfr. Acórdão proferido pelo STA em 22 de Novembro de 2006 no âmbito do processo n.º 1168/04);

7 - Por outro lado, a cessão de quotas, não se podendo considerar um acto de reunião de capitais, na acepção da Directiva Comunitária em causa, não se insere no âmbito de aplicação da mesma;

8 - A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, tem por objectivo, como decorre do seu preâmbulo, promover a livre circulação de capitais, essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno, prevendo, para o efeito, a cobrança de um imposto sobre reuniões de capitais, imposto esse que deve ser harmonizado no interior da Comunidade, quer no que respeita às taxas, quer no que respeita à sua estrutura;

9 - O seu artigo 3.º enumera as sociedades de capitais a que se aplicam as disposições da Directiva e o artigo 4º, as operações consideradas como reuniões de capitais que caem no âmbito da mesma;

10 - Foi esta a única matéria que, até hoje, na área fiscal, foi alvo de uma verdadeira harmonização, não se podendo nunca tomar esta solução como um exemplo - regra na interpretação de situações que se mostrem, aparentemente, semelhantes;

11 - Não se enquadrando a cessão de quotas no âmbito da Directiva 69/335/CEE, não foi desrespeitada qualquer norma de direito comunitária, nomeadamente a aludida Directiva;

12 - Ao contrário da classificação de tal facto na douda sentença o que, salvo melhor opinião, parece conduzir a “erro na aplicação do direito” ao estender o alcance da jurisprudência do Tribunal a actos que não se inserem no âmbito da Directiva em análise.

13 - No mesmo sentido vai a jurisprudência do STA, de acordo com a qual a Directiva em apreciação e discussão só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais, na medida em que, conforme reafirmou o T.J.C.E., no acórdão de 21 de Setembro de 2000,

no Processo C-19/99, ela visa “promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas à do mercado interno”;

14 - Não protege, pois, outros valores que não a livre circulação de capitais, pelo que não deve, nem pode aplicar-se a situações que se situem, no plano jurídico, fora desse campo, como é o caso, entre outros, do comércio de bens imóveis entre entidades nacionais de um mesmo Estado-Membro.

15 - Donde se conclui que a dita sentença recorrida julgando totalmente procedente a impugnação em referência fez errada integração dos factos e daí, errada aplicação das leis.

Nestes termos e com o duto suprimento de V.^{as} Ex.^{as}, deve a decisão recorrida ser **revogada e substituída por duto acórdão que julgue, no que respeita aos emolumentos notariais liquidados, a sua conformidade com a lei, nacional ou comunitária**, assim se fazendo, **JUSTIÇA**

Não foram produzidas contra-alegações.

Notificado, o Ministério Público não se pronunciou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A — A Impugnante celebrou no 2.º Cartório Notarial de Figueira da Foz, em 31.03.2000 uma escritura pública intitulada «*Divisões, cessões de quotas, unificações e alteração do pacto social*» (cf. doc. a fls. não numeradas do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

B — Em 31.03.2000, relativamente à escritura referida na alínea anterior, a Impugnante pagou a título de emolumentos 2.013.794\$00 e no demais que lhe acresceu no montante global de 2.019.050\$00 (cf. doc. a fls. não numeradas do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

C — A Impugnante apresentou junto do Cartório referido na alínea «A», uma exposição escrita que designou por «*Reclamação*» (cf. doc. a fls. não numeradas do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

D — Em parecer dos serviços da Direcção Geral dos Registos e Notariado (DGRN), datado de 07.04.2004, extrai-se que: “[...] *No que respeita em particular às cessões de quotas (e que representam no caso 20 actos), é de referir o entendimento unânime do Supremo Tribunal Administrativo que os emolumentos cobrados pela respectiva escritura não são considerados incompatíveis com os artigos 10.º, alínea c) e 12.º, n.º 1, alínea e) da Directiva em causa, pelo que o acto de liquidação não enferma de vício de lei, conforme dispõem, entre outros, os acórdãos de 19 de Fevereiro de 2003 no processo 01545/02, 2.ª Secção e de 2 de Julho de 2003 no processo 0874/03, 2ª secção.*”

Pelos motivos expostos, ainda que se considere adequado o meio utilizado pelas requerentes, sempre seria de concluir que a liquidação objecto da presente reclamação se encontra fora do âmbito de aplicação da directiva e, como tal, não poderá ser apreciada à luz da doutrina nela fixada.

IV - CONCLUSÃO:

Dada a ocorrência de erro material na elaboração da conta, parece-nos que o pedido deverá ser parcialmente deferido e em consequência ser restituída às requerentes, pelo Segundo Cartório Notarial da Figueira da Foz, a quantia de € 327,21 indevidamente cobrada [...]” (cf. doc. a fls. não numeradas do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

E — No parecer referido na alínea anterior foi aposto pelo Sr. Director da DGRN com data de 12.04.2004, o seguinte despacho: “*Concordo*” (cf. doc. a fls. não numeradas do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

F — A Impugnante teve conhecimento do despacho e do parecer referidos nas duas alíneas anteriores por ofício da DGRN, datado de 13.04.2004, expedido por correio registado a 15.04.2004, do qual se retira que: “[...] *Nos termos do disposto nos arts. 58º, n.º 2 e 59º do C.P.T.A. pode V.Exa deduzir impugnação, no prazo de 3 meses a contar da notificação [...]”* (cf. docs. a fls. não numeradas do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

G — A petição inicial do presente meio processual foi expedida pelo Advogado da Impugnante para este Tribunal via correio electrónico em 12.07.2004, tendo remetido os respectivos originais por correio registado expedido naquela mesma data (cf. fls. 1 a 22 dos autos).

Não ficaram demonstrados com interesse para a decisão a proferir, os demais factos alegados pelas partes nos respectivos articulados juntos ao presente processo.

Nada mais se levou ao probatório da sentença recorrida.

Importa agora apreciar este recurso que nos vem dirigido.

Na sentença impugnada com o presente recurso decidiu-se, por apelo à fundamentação constante do acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 039/07, que a cobrança dos emolumentos notariais cuja liquidação vem impugnada nestes autos ofendia, por incompatibilidade, o disposto nos artigos 4º, n.º 1, alínea c), 10º, alínea a) e 12º da Directiva 69/335/CEE.

Lido atentamente esse acórdão citado surpreende-se que o mesmo dizia respeito à liquidação de emolumentos notariais respeitantes a uma alteração parcial do pacto social.

No caso concreto em apreciação nestes autos de que agora tratamos os emolumentos notariais foram cobrados em virtude de, no dizer da sentença recorrida, "...pela referida escritura houve uma divisão prévia das quotas da impugnante para que se formassem duas novas quotas a favor de dois novos sócios, sendo que alguns dos prévios sócios, por sua vez, cederam as suas quotas a outros sócios. Também na referida escritura foram consignadas alterações ao pacto social, sem que houvesse, contudo, aumento do capital social."

Ou seja, os emolumentos notariais referem-se a divisão de quotas, cessão de quotas e alterações ao pacto social, decorrente naturalmente das anteriores operações respeitantes ao capital social.

Como bem se percebe da leitura do acórdão citado na sentença recorrida, e da matéria de facto levada ao probatório, os actos notariais tributados não são os mesmos, só coincidindo na parte respeitante à alteração parcial do pacto social.

Conforme resulta da leitura da conta elaborada pelo Cartório Notarial da Figueira da Foz, cfr. PA apenso, os emolumentos notariais variáveis (os únicos que estão em causa nos presentes autos) foram calculados, relativamente às cessões de quotas, por referência ao valor de cada uma das quotas cedidas, nos termos dos artigos 3.º, alínea c), 5.º, n.º 1 e 19.º, n.º 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11 e relativamente à alteração parcial do pacto social, por referência aos artigos 5.º, n.º 1, 18.º, n.º 3, a), com base no capital social, da mesma Tabela.

Estando aqui em causa a apreciação da legalidade desta liquidação face à Directiva Comunitária supra referida, é de aplicação obrigatória o entendimento e a interpretação que o, actual, TJUE tem feito da conformidade de tais preceitos legais com as referidas normas comunitárias.

E assim sendo, socorrer-nos-emos da jurisprudência deste Alto Tribunal, à qual devemos obediência, para decidir as questões que nos vêm colocadas pelas partes.

Quanto às cessões de quotas.

Este Supremo Tribunal, no acórdão datado de 17/03/2004, rec. n.º 01331/03, e perante a liquidação de emolumentos notariais variáveis calculados por referência aos mesmos preceitos legais da "Tabela", que também aqui estão em questão, perguntou àquele Alto Tribunal:

1-Os emolumentos cobrados aquando da celebração de uma escritura pública de cessão de quotas de uma sociedade estão abrangidos pelo disposto no artigo 4.º, n.º 3[, da Directiva 69/335]?

2-A norma constante do artigo 5.º, n.º 1, conjugado com o artigo 3.º, alínea c), da tabela [...], na redacção vigente à data em que os factos ocorreram, é incompatível com os artigos 10.º, alínea c), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 [...], enquanto estabelece emolumentos de valor ilimitado para as escrituras de cessão de quotas, os quais são exclusivamente fixados em função do valor das quotas cedidas, sem sujeição a quaisquer limites e sem consideração do valor do serviço prestado?

Por acórdão datado de 07/09/2006, no processo n.º C-193/04, aquele TJUE concluiu, em resposta às questões então colocadas por este Supremo Tribunal, que "*A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, não se opõe a uma legislação nacional que prevê, pela celebração de uma escritura pública de cessão de quotas não acompanhada de um aumento do capital social, a cobrança de emolumentos fixados forfaitariamente e/ou em função do valor das quotas cedidas*". E fê-lo com a seguinte fundamentação:

"15 Com as referidas questões, que devem ser apreciadas em conjunto, o tribunal de reenvio pretende, no essencial, saber se as disposições da Directiva 69/335 se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê, pela celebração de uma escritura pública de cessão de quotas não acompanhada de um aumento do capital social, a cobrança de emolumentos exclusivamente fixados em função do valor das quotas cedidas, sem sujeição a quaisquer limites e sem consideração do valor do serviço prestado.

16 O Tribunal de Justiça limitar-se-á a examinar as disposições da Directiva 69/335 que são pertinentes para dar uma resposta útil ao tribunal de reenvio.

17 Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela Directiva 69/335, no quadro de um sistema como o que está em causa no processo principal, que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção dessa directiva (acórdãos de 29 de Setembro de 1999, Modelo, C-56/98, Colect., p. I-6427, n.º 23, e de 21 de Setembro de 2000, Modelo, C-19/99, Colect., p. I-7213, n.º 23).

18 O artigo 11.º, alínea a), da Directiva 69/335 proíbe qualquer imposição, seja sob que forma for, sobre a criação, a emissão, a admissão em bolsa, a colocação em circulação ou a negociação de acções, participações sociais ou outros títulos da mesma natureza, bem como de certificados representativos desses títulos, independentemente de quem os emitiu.

19 Assim, essa disposição também abrange as imposições exigidas por força das formalidades essenciais ligadas à cessão de participações sociais, como os emolumentos notariais em causa no processo principal.

20 Todavia, o artigo 12.º da Directiva 69/335 prevê derrogações ao disposto nos seus artigos 10.º e 11.º Entre essas derrogações, são referidos, no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), os «impostos sobre a transmissão de valores mobiliários, cobrados forfetariamente ou não». É pacífico que a cessão de participações sociais é abrangida pelo conceito de transmissão de valores mobiliários.

21 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdão de 17 de Dezembro de 1998, Codan, C-236/97, Colect., p. I-8679, n.º 31, e despacho de 5 de Fevereiro de 2004, SONAE Distribuição, C-357/02, não publicado na Colectânea, n.º 23) que o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 permite a cobrança de um imposto sobre a transmissão de valores mobiliários, independentemente de a sociedade que emitiu esses valores mobiliários estar cotada em bolsa e de a transmissão destes ter tido lugar em bolsa ou directamente entre o transmitente e o adquirente.

22 Por conseguinte, um imposto como o constituído pelos emolumentos controvertidos no processo principal é abrangido pela derrogação prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 e, portanto, a sua cobrança não é contrária a esta última.

23 Cabe acrescentar a este respeito que a circunstância de o montante dos referidos emolumentos aumentar de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao valor das participações sociais cedidas, não é susceptível de infirmar esta conclusão (despacho SONAE Distribuição, já referido, n.º 25).

24 Com efeito, ao estabelecer que os impostos nele referidos podem ser «cobrados forfetariamente ou não», o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 deixa aos Estados-Membros a possibilidade de determinarem livremente a taxa desses impostos. Além disso, esses impostos não constituem a contrapartida financeira de um serviço prestado, pelo que o seu montante não deve depender do custo do referido serviço e os critérios fixados pela jurisprudência (v., nomeadamente, acórdão de 21 de Junho de 2001, SONAE, C-206/99, Colect., p. I-4679, n.os 32 a 34, e a jurisprudência aí referida) para distinguir os direitos com carácter remuneratório, na acepção da Directiva 69/335, dos que não integram essa categoria não lhes são aplicáveis (despacho SONAE Distribuição, já referido, n.os 26 e 27)».

E com apoio neste entendimento, também este Supremo Tribunal veio a decidir pela legalidade da liquidação dos emolumentos variáveis ao abrigo das disposições legais do direito português em causa, no referido rec. n.º 01331/03, onde havia sido suscitado o reenvio prejudicial.

Também agora, não nos cabe a nós decidir de modo diferente daquele decidido pelo TJUE, incumbindo antes respeitar a interpretação da lei ali efectuada e adoptar a doutrina daquele acórdão proferido no processo n.º C-193/04, devendo concluir-se pela legalidade, face ao direito comunitário, da liquidação dos emolumentos notariais relativos às cessões de quotas.

Quanto à alteração parcial do pacto social.

Seguindo igualmente a doutrina adoptada pelo TJUE no tocante à conformidade da lei nacional com a referida Directiva 69/335/CEE, tem pleno acolhimento no caso concreto a doutrina resultante do acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 039/07, oportunamente citado na sentença recorrida.

De facto, o TJUE tem entendido que a cobrança de emolumentos notariais cujo cálculo, ainda que por recurso a taxa regressiva, toma por base o respectivo capital social da sociedade, afronta os princípios e interesses que a referida Directiva visa proteger.

A este propósito escreveu-se no acórdão do TJUE, datado de 21/09/2000, processo n.º C-19/99:

“22. Tendo em conta os objectivos prosseguidos pela directiva, designadamente a supressão dos impostos indirectos que apresentem características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital, devem ser qualificados como imposição, na acepção da directiva, emolumentos notariais cobrados por uma operação abrangida pela directiva, por funcionários públicos, e que revertem parcialmente a favor do Estado para cobrir despesas públicas (acórdão Modelo I, n.º 22).

23. Resulta do que precede que a directiva deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção da directiva.

Quanto à proibição do artigo 10.º da directiva

24. Nos termos do artigo 10.º, alínea c), da directiva, além do imposto sobre as entradas de capital, são proibidas as imposições devidas pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica. Esta proibição justifica-se pelo facto de essas imposições, embora não incidindo sobre as entradas de capital enquanto tais, serem, todavia, cobradas por causa de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, do instrumento utilizado para a reunião dos capitais, pelo que a sua manutenção poderia igualmente pôr em causa os objectivos prosseguidos pela directiva (acórdão de 11 de Junho de 1996, Denkvit Internationaal e o., C-2/94, Colect., p. I-2827, n.º 23).

25. Esta proibição é dirigida não apenas às imposições pagas pela inscrição no registo das novas sociedades mas igualmente às imposições devidas pelo registo dos aumentos de capital de que essas sociedades são objecto, quando forem igualmente cobradas devido a uma formalidade essencial ligada à forma jurídica das sociedades em questão. Não constituindo formalmente um processo prévio

ao exercício da actividade das sociedades de capitais, o registo dos aumentos de capital nem por isso deixa de condicionar o exercício e a prossecução dessa actividade (acórdão Fantask e o., C-188/95, Colect., p. I-6783, n.º 22).

26. Devendo o aumento do capital social de uma sociedade de capitais, em direito português, ser obrigatoriamente consignado em escritura pública, há que concluir que esta escritura constitui uma formalidade essencial ligada à forma jurídica da sociedade e que condiciona o exercício e a prossecução da actividade desta (acórdão Modelo I, n.º 26).

27. Além disso, deve considerar-se que tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição sob a forma de emolumentos cobrados pela celebração de escrituras públicas de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social da sociedade. Com efeito, a não ser assim, os Estados-Membros, embora abstando-se de tributar as reuniões de capitais enquanto tais, poderiam tributar esses mesmos capitais quando ocorresse alguma modificação dos estatutos de uma sociedade de capitais. O objectivo prosseguido pela directiva poderia desse modo ser frustrado (acórdão Modelo I, n.º 27).”, no mesmo sentido acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-56/1998, referido pela impugnante na sua petição inicial.

Assim, nesta parte, teremos que concluir, tal como na sentença recorrida, que não se pode manter a liquidação efectuada, uma vez que o cálculo do concreto valor a pagar afronta negativamente a Directiva em questão.

Temos, portanto, que concluir que o recurso obterá parcial provimento no que respeita à liquidação dos emolumentos respeitantes às cessões de quotas, mas, pelo contrário, improcederá no que respeita aos emolumentos liquidados no que respeita à alteração parcial do pacto social.

Uma vez que a condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros não vem posta em crise no presente recurso, a mesma será alterada na mesma medida em que o for a condenação do principal.

Na sentença recorrida foi ainda identificada uma segunda questão (Da alegada desproporcionalidade dos emolumentos com o custo do serviço prestado pelo respectivo cartório Notarial, cfr. artigo 15º da petição inicial), tendo-se concluído que não se conheceria da mesma por já se ter concluído pela violação das regras e princípios da referida Directiva.

Acontece, porém, tal como resulta da alegação da impugnante naquele artigo 15º da petição inicial, essa desproporcionalidade que vem invocada é-o por referência à violação as regras constantes das indicadas Directivas. Ora, os acórdãos do TJUE que aqui servem de fundamento já emitiram pronúncia quanto à legalidade da legislação nacional em questão na perspectiva do princípio da proporcionalidade, nomeadamente o acórdão proferido no processo n.º C-193/04, pelo que, nenhuma outra questão fica por resolver no presente processo, ao contrário do que se poderia depreender da sentença recorrida.

Face ao exposto, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em:

-conceder parcial provimento ao recurso, nos termos atrás apontados e, nessa medida, revogar a sentença recorrida e, no restante manter a mesma sentença e, em consequência;

-julgar parcialmente procedente o pedido formulado na petição inicial quanto à liquidação de emolumentos devidos pela alteração parcial do pacto social, assim a anulando parcialmente, mais se condenando a Fazenda Pública ao pagamento dos respectivos juros indemnizatórios nos termos apontados na sentença recorrida, improcedendo no restante.

Custas em primeira instância por ambas as partes, na proporção de 2/3 para a impugnante e 1/3 para a Fazenda Pública e neste Supremo Tribunal pela Fazenda Pública, fixando-se o decaimento em 1/3.

D.n.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Imposto Municipal sobre Imóveis. Valor patrimonial. Dever de fundamentação.

Sumário:

Padece de erro de julgamento a sentença que ao fiscalizar o cumprimento do dever de fundamentação atende exclusivamente aos elementos do acto reclamado e não aos que constam do acto que decidiu a reclamação da actualização do valor patrimonial tributável de um prédio urbano, deduzida ao abrigo do artigo 102.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário e que constitui o objecto de impugnação judicial.

Processo n.º 1309/14-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A.....
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF do Porto) datada de 27 de Janeiro de 2014, que julgou procedente a impugnação deduzida por A....., contra a liquidação de IMI relativo ao ano de 2005, no montante de € 1.262,58.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial contra a liquidação de IMI do ano de 2005, relativamente ao prédio urbano inscrito na matriz urbana da freguesia da (Porto) sob o artigo 00313, no valor de € 1.262,58.

B. Está em causa saber se a nota de cobrança de IMI emitida para o ano de 2005 padece do vício de falta de fundamentação, talqualmente ficou decidido na sentença que ora se recorre.

C. O direito à fundamentação dos atos administrativos o tributários que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos é princípio constitucional com assento no art. 268º da CRP e, encontra-se concretizado pelo legislador ordinário no art. 77º da LGT.

D. Por força do n.º 1 do art. 77º da LGT, a fundamentação deve consistir numa exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas,

E. Acrescentando o n.º 2 do mesmo preceito legal que a fundamentação dos atos tributários de liquidação pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria coletável e do tributo.

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

G. Sendo que, a fundamentação só é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de modo a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos.

H. Por sua vez o art.º 125º, n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), acrescenta que equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.

I. No caso concreto, foi dado como assente na matéria dada como provada, pontos B) e O) da sentença, que o Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação de IMI relativa ao ano de 2003, e que contra as liquidações de IMI referentes aos anos de 2003 e 2004, o Impugnante deduziu impugnação judicial, que correu termos do TAF do Porto sob o n.º 232/05.5BEPRT.

J. Por outro lado, o ora Impugnante alega, na sua Doutra PI, que *a notificação feita ao Impugnante (...) não observa os requisitos imperativamente estabelecidos no art.º 77.º/2 da LGT relativamente ao dever de fundamentação (...)* — art.º 10.º da PI, e no art.º 11.º da PI, que tal fundamentação seria dispensável para o ano de 2005, se tal fundamentação houvesse sido feita no lançamento e liquidação referentes a 2003 e 2004.

K. Sobre a questão controvertida naquela impugnação judicial (portanto, as liquidações de IMI de 2003 e 2004, respeitante ao mesmo prédio objeto do presente recurso, que o Impugnante diz não ter tido acesso à respetiva fundamentação), ficou decidido no acórdão do STA de 09/11/2012, processo 01126/11, que “Da recensão de peças processuais atrás efectuada forçoso é concluir que não subsistem dúvidas de que o reclamante teve possibilidade de conhecer das razões de facto e de direito que estão na base pressupostos em que assentou a liquidação do IMI impugnado e bem assim de conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo de quem tomou tal decisão”.

L. Mais concluindo que “Efectivamente, e como se constata da petição inicial o recorrido veio deduzir impugnação judicial da decisão do Sr. Chefe do Serviço de Finanças do Porto que recaiu sobre o procedimento de reclamação graciosa, fazendo-o ao abrigo do disposto no artº 102º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (Tendo em conta a data em que a impugnação judicial foi introduzida em juízo, só o acto que decidiu a reclamação poderia ser objecto de fiscalização, pois nessa data já se havia esgotado o prazo de impugnação relativamente ao acto primário.), facto que a sentença parece ter olvidado.

Ora no caso, e como vimos, sendo a fundamentação um requisito formal da decisão, que não se confunde com o seu conteúdo, não pode deixar de se entender que o impugnante teve conhecimento, no âmbito do processo de reclamação graciosa, de forma acessível, clara, congruente e suficiente, do juízo que a administração tributária efectuou para decidir no sentido em que decidiu M. Assim, por tudo quanto se expôs, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogada a douta sentença e baixar o processo ao Tribunal a quo para apreciação dos demais vícios.

Termos em que, Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta sentença recorrida e ordenada a baixa do processo ao Tribunal de primeira instância para apreciação dos demais vícios.

Contra-alegou o recorrido tendo concluído:

1ª - Vem este recurso interposto, pela Fazenda Pública, da douta sentença de fls. 68/78 que julgou a presente impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada, em IMI, ano de 2005.

2ª - A questão a decidir no presente recurso pode resumir-se nestes termos:

Os actos tributários de lançamento e liquidação que foram praticados em imposto municipal sobre imóveis (IMI), ano de 2005, reproduzido no documento através do qual é feita a sua notificação ao respectivo sujeito passivo, podem considerar-se devidamente fundamentados, nos termos exigidos, entre outros, pelos artigos 268.º/3 da Constituição da República Portuguesa (CRP), e 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), especialmente nos seus n.ºs 1 e 2, e 125º Código de Procedimento Administrativo (CPA), especialmente nos seus n.ºs 1 e 2?

*3ª - Dos fundamentos invocados pelo ora Recorrido para obter a procedência do seu pedido de anulação da liquidação impugnada, a douta sentença sob recurso pronunciou-se apenas sobre o primeiro dos fundamentos invocados — **VÍCIO DE FORMA, falta de fundamentação legalmente exigida.***

4ª - É, aliás, sobre a decidida falta de fundamentação do acto tributário impugnado que vêm produzidas as alegações da Recorrente (fls. 89/100).

*5ª - Nessas alegações, **a Recorrente tenta o impossível** — demonstrar que o documento de fls. 12 regista fundamentação suficiente do lançamento e liquidação impugnados.*

*6ª - Mas não regista: **refere** apenas o **artigo matricial** de inscrição do prédio; o **ano** a que respeita o imposto, o **valor patrimonial tributário a taxa tributária** aplicada; e a **colecta** apurada. Mais nada com interesse para a exigida fundamentação do acto.*

7ª - No documento de fls. 12, não dá o autor do acto impugnado a menor explicação sobre o valor patrimonial tributário que considerou, designadamente como chegou a ele.

8ª - Como não dá a menor explicação sobre a escolha (entre as cinco legalmente possíveis) da taxa tributária aplicada (0,80 %).

*9ª - E essa explicação teria sempre de, no mínimo, ser **expressa e acessível, clara, congruente e suficiente, e contextual e contemporânea da prática do acto, como reconhece a Recorrente no n.º 10 das suas alegações (fls.91) e na conclusão F. (fls. 98).***

10ª - Mas não o foi.

*11ª - Não se levou em consideração que se tratava, no caso, de um **imposto novo**, que viera substituir a contribuição autárquica e que, em relação a esta, apresentava **diferenças muito profundas**, mormente no tocante à matéria de avaliação e fixação da realidade tributável.*

*12ª - Como não foi tido em consideração que as regras utilizadas até então, durante quarenta anos, foram as do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (de 1963), que nada tinham a ver com o regime instituído pelo Código do IMI - **inovador, complexo e muito diversificado**, o qual, ao longo de quase dez anos, continua a suscitar justificadas controvérsias.*

*13ª - E nunca foi tido em consideração que não se tratava da primeira liquidação (2003) de IMI, a que foi aplicável o artigo 20º Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, **mas sim da liquidação do IMI do ano de 2005.***

*14ª - Do que se observa do documento de fls. 12 retira-se, inequívoca, a conclusão de que **o acto tributário impugnado não foi objecto de fundamentação expressa, acessível, clara, congruente e suficiente, contextual e contemporânea da sua prática, isto é, não está ali fundamentado.***

15ª - A fundamentação legalmente exigida do lançamento e da liquidação do IMI, com referência ao prédio dos autos, foi pela primeira vez notificada ao aqui Recorrido em 2012, quando este seu prédio foi avaliado por iniciativa da AT.

16ª - Porque o aqui Recorrido percebeu, pelos termos dessa notificação, o resultado da avaliação, com a qual concordou, deixou de impugnar o IMI que lhe foi liquidado, contrariamente ao que invariavelmente fez de 2003 a 2011.

17ª - Julgando como julgou, a douta sentença de fls. 68/78 não violou qualquer norma jurídica, antes fez correcta interpretação e aplicação da lei e do Direito, garantiu os direitos protegidos do Impugnante/Recorrido, na linha, aliás, de orientação definida por jurisprudência dos Tribunais Superiores do Contencioso Tributário, pelo que não merece qualquer censura.

Nestes termos e nos mais, de Direito, aplicáveis, deve ser negado provimento ao presente recurso e confirmada a douda sentença de fls. 68/78, para que assim se cumpra a LEI e se faça JUSTIÇA.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Em síntese, entende que, o acto tributário notificado ao recorrido padece do vício de falta de fundamentação.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A) O Impugnante foi notificado da nota de cobrança n.º 2005 140266703, para efectuar o pagamento da quantia de € 631,29, durante o mês de Abril de 2006, respeitante à 1ª prestação da liquidação de IMI do ano de 2005, dela constando, além do mais, o seguinte:

Descrição dos prédios Município/Freguesia/Artigo	Ano	Valor patrimonial tributário (€)	Valor isento (€)	Taxa (€) %	Maj/Min %	Colecta %	Juros comp. (€)
1312 Município de PORTO	2005					1.262,58	0,00
131215 – U – 00313		166.129,00		0,80	–5,00	1.262,58	

U-Urbano R-Rústico

(...)

1ª PRESTAÇÃO — Este imposto é receita do(s) Município(s) identificado(s) neste(s) documento(s) e a taxa, bem como a majoração/minoração, aplicada a prédios urbanos foi fixada por deliberação da(s) respectiva(s) Assembleia(s) Municipal(is).

Foi observado, na presente liquidação, o disposto no artº 25º do DL 287/2003 de 12/11

(...)” Fls 12.

B) O Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação de IMI relativa ao ano de 2003. Fls 13.

C) Contra as liquidações de IMI referentes aos anos de 2003 e 2004 o Impugnante deduziu impugnação judicial. Fls 14 e 15.

D) Dos autos consta um documento denominado “Arrendamento” outorgado em 09/12/1986, do qual consta, além do mais, o seguinte:

“Primeira: Dra B....., (...) que intervém por si e ainda, como procuradora em nome e representação de:

a) A....., e esposa Dª C....., (...);e

b) D....., (...), casado com E....., (...), por esta autorizado para este acto, como consta da respectiva procuração;

no uso dos poderes que lhe foram conferidos nas duas procurações (...);

Segundos: — a) F....., (...);

e - b) G....., (...), - eles intervém como gestores de negócios -, em nome e representação da sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada, sob a firma “H....., Limitada”, com sede na Rua, números/.....,, nesta cidade;

(...)

A primeira outorgante declarou por si e na aludida qualidade:

Que, por esta escritura, dá de arrendamento à sociedade “H....., Limitada” representada dos segundos outorgantes, o, com entrada pelos números, a do prédio urbano sito na Rua, números a, freguesia da, Porto, inscrito na respectiva matriz sob o artigo trezentos e treze, (...):

1º O prazo de duração é de um ano, considerando-se prorrogado por iguais e sucessivos períodos, e teve o seu início em um de Maio do corrente ano;

(...)

Declararam os segundos outorgantes que aceitam este contrato para a sociedade que representam.

(...) Fls 16 a 23.

E) Dos autos consta documento com o seguinte teor:

RECIBO/RENDA Nr.:5/1989

A..... E OUTROS

(...)

Recebemos de: H..... LDA

quantia de: CENTO E TRINTA E TRES MIL E QUATROCENTOS E CINQUENTA E CINCO ESCUDOS

Para liquidação de: R. 4000 PORTO —

Codigo	Mês	Valor
1003	Janeiro	133.455\$00

(...)” Fls 24

F) Em 27/07/2006 deu entrada neste TAF a presente impugnação. Cfr. carimbo apostado no rosto de fls. 2 da PI dos autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer deste recurso.

A questão tratada nos presentes autos já não é nova e foi já decidida por este Supremo Tribunal relativamente a este mesmo prédio, sobre o qual foi liquidado o IMI, e relativamente à mesma liquidação do ano 2005, cfr. acórdão datado de 26/03/2014, recurso n.º 01912/13.

Também esse acórdão apreciou o recurso interposto de sentença do TAF do Porto, onde se entendeu que a liquidação do IMI, nos termos em que foi feita, estava ferida da ilegalidade de falta de fundamentação.

A propósito da referida ilegalidade de falta de fundamentação, escreveu-se na sentença recorrida nos presentes autos, na parte com interesse:

“Alegou o Impugnante que “A notificação feita ao Impugnante pelo documento de cobrança n.º 2005 140266703 (...) não observe os requisitos imperativamente estabelecidos no art. 77.º/2 da Lei Geral Tributária (LGT) relativamente ao dever de fundamentação dos actos tributários imposto pelo art. 268.º/3 da Constituição da República Portuguesa (CRP)”, porquanto “sem qualquer explicação relativa às operações efectuadas para o apuramento da matéria tributável, tanto mais indispensável quanto se tratava de um imposto novo, estrutural e profundamente diferente do que veio substituir”.

Diversamente, entende a Fazenda Pública que “Os elementos necessários à presente liquidação dirão respeito à identificação do imóvel e ao cálculo do Imposto em causa” acrescentando que “Da análise da notificação ora em crise, conclui-se que todos os elementos se encontram devidamente identificados, não restando qualquer dúvida em relação ao montante do tributo e aos cálculos em causa. “

Vejam os a quem assiste razão.

(...)

Retornando ao caso sub judice, decorre do probatório (alínea A)) que consta da nota de cobrança impugnada: a localização do imóvel, o artigo matricial, o ano a que respeita a liquidação, o valor patrimonial tributário, a taxa e a colecta que lhe corresponde.

Contudo, constata o Tribunal, tal como alega o impetrante, que embora conste da liquidação a indicação do montante do valor patrimonial tributário (VPT) - € 166.129,00, não vem minimamente demonstrado como é que a A.T. chegou a esse valor, ou seja, quais as operações que conduziram à sua determinação.

O teor da nota de cobrança não permite, pois, a um destinatário normal apreender o iter cognoscitivo e valorativo que presidiu à actuação da A.T., descortinando as razões pelas quais decidiu atribuir ao prédio aquele VPT e não outro qualquer.

Por outro lado, relativamente à referência feita na nota de cobrança à aplicação do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12/11, a mesma não possui qualquer relevância ao nível da fundamentação do VPT pois esta norma prevê apenas um regime de salvaguarda, ao fixar limites ao aumento do IMI.

Assim, desconhece o Tribunal se o VPT apurado pela A.T. o foi com base no artigo 16.º, n.ºs 1 a 4, n.º 5 ou no artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 ou se foi alcançado pela aplicação dos artigos 36.º a 47.º do CIMI ou até com base em outros normativos.

Não obstante, o Impugnante refere, no artigo 11.º da PI, que na liquidação de 2005 a fundamentação até poderia ser dispensável se, das liquidações de IMI referentes aos anos anteriores - 2003 e 2004 - constasse tal fundamentação.

Todavia, no caso em apreço, não resulta provado que, em momento anterior, tenha sido dado a conhecer ao Impugnante os critérios essenciais que presidiram à fixação do VPT.

Atente-se que, pelo Impugnante foi alegado que “Nem na notificação feita pelo doct. de cobrança de 2003 e 2004, nem no cit. doct n.º 1 se faz qualquer referência, mesmo que de forma sumária, à razão por que o valor patrimonial tributário é o que vem indicado naquele documento, nenhuma referência se encontrando, também a esse respeito, no processo administrativo interno,” (cfr. artigos 12.º e 13.º da PI).

Ora, o ónus probandi desse facto (rectius, que a AT deu a conhecer ao Impugnante as razões de facto e de direito pelas quais foi fixado o VPT do, prédio em causa) recai sobre a AT (de acordo com o disposto nos artigos 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º, n.º 1 do CC).

Nesta conformidade, face a ausência de prova carreada pela AT do aludido facto (que nem sequer foi impugnado pela Fazenda Pública), impera considerar verificada a insuficiência da fundamentação da liquidação.

(...)

Refira-se ainda que os Acórdãos do STA de 19/04/2012, proferido no Processo n.º 036/12, de 19/09/2012 e de 17/10/2012, proferidos, respectivamente, nos Processos n.º 0659/12 e 0822/12, pronunciaram-se em situações em tudo idêntica à dos presentes autos, pelo que acolhemos na íntegra a jurisprudência ali firmada, louvando-nos da fundamentação neles integralmente inserta.

Atento o exposto, impera concluir que assiste razão ao Impugnante, verificando-se a violação do dever de fundamentação, uma vez que, por um lado, a liquidação não permite conhecer quais os critérios que presidiram à determinação do VPT e, por outro, não resulta dos autos que o Impugnante tenha tomado conhecimento dos mesmos em momento anterior à liquidação ora em crise.

Assim, estando o acto tributário insuficientemente fundamentado, padece o mesmo de vício de forma que o invalida.”.

Esta fundamentação da sentença recorrida é essencialmente idêntica à fundamentação da sentença objecto do recurso n.º 01912/13, sendo igualmente idêntica a matéria de facto levada ao probatório.

Assim, seguiremos de perto o que se decidiu naquele processo, uma vez que não se vislumbra razões que imponham decisão diferente.

“No caso dos autos questiona-se se o acto de liquidação de IMI referente ao ano de 2005, do prédio urbano inscrito na matriz predial ... sob o artigo n.º 00313, de que a impugnante ora recorrida é proprietária..., deve considerar-se, ou não, fundamentado.

O Tribunal a quo entendeu, que o acto de liquidação não estava fundamentado porque nomeadamente, a nota de cobrança não permite determinar em que moldes foi determinado o valor patrimonial tributário do imóvel em questão.

Por outro lado a recorrente Fazenda Pública, entende que a notificação de liquidação contendo a identificação do imposto, do ano a que respeita, identificação e localização do imóvel, indicação da data da liquidação, indicação do valor patrimonial tributário, existência ou não de isenção, percentagem de majoração ou minoração, o montante da colecta, de acordo com o documento de fls. 12 dos autos, contém os elementos necessários para que se considere devidamente fundamentada.

Devemos tomar em consideração o acórdão proferido em 7 de Novembro de 2012, no processo n.º 1126/11, em tudo semelhante ao dos presentes autos, no qual se refere: “(...) Da recensão de peças processuais atrás efectuada forçoso é concluir que não subsistem dúvidas de que o reclamante teve possibilidade de conhecer das razões de facto e de direito que estão na base pressupostos em que assentou a liquidação do IMI impugnado e bem assim de conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo de quem tomou tal decisão.

Na verdade o reclamante insurgiu-se contra o facto do IMI ter sido actualizado com base na norma do n.º 5 do artigo 16º do DL n.º 287/2003 e não com base na norma do n.º 4 do mesmo artigo.”.

Ora, no caso dos autos, verifica-se situação equiparável pois na petição inicial a ora recorrida, no artigo 30º, a fls. 10 dos autos, refere:

“(...) b) – o lançamento e a liquidação do imposto foram feitos com base numa norma jurídica (artº 16.º/5 do Decreto-Lei n.º 287/2003) que era inaplicável ao caso;

c) – o lançamento e a liquidação do imposto deviam ter sido feitos com base no disposto nos nºs 1, 2, 3 e 4 do artº 16º do Decreto-Lei n.º 287/2003; (...)”.

A ora recorrida compreendeu, portanto, que a Administração Tributária efectuou a liquidação do IMI relativo a 2005, de acordo com uma actualização do valor patrimonial tributário nos termos do artº 16.º/5 do Decreto-Lei n.º 287/2003.

O que acontece é que a ora recorrida discorda da aplicação dessa norma para actualização do valor patrimonial do imóvel.

Já com a notificação da liquidação do IMI referente ao mesmo imóvel e referente ao ano de 2003, a ora recorrida não se conformou e impugnou aquela liquidação tendo obtido vencimento na 1ª instância, seguindo-se recurso interposto pela Fazenda Pública para este Supremo Tribunal, que determinou a prolação de acórdão em 10 de Outubro de 2012, tirado no processo n.º 277/12.

Conforme refere o EMMP neste Supremo Tribunal, “A fundamentação jurídica do aresto pronunciou-se no sentido da inexistência do vício imputado à decisão de indeferimento de reclamação graciosa, no entendimento de que o sujeito passivo reclamante teve perfeito conhecimento do itinerário cognoscitivo percorrido pelo autor do acto reclamado (Director de Finanças), expresso em fundamentação acessível, clara, suficiente e congruente, conducente à fixação do valor patrimonial tributário do prédio (VPT) de € 165 631,61 em 2003, o qual se mantinha inalterado em 2005 (doc.fl.12)”.

Em consequência do que ficou dito, não pode pois considerar-se que o acto de liquidação do IMI referente a 2005, não estava suficientemente fundamentado. O que acontece é que, a recorrida discorda da norma de que a Administração Tributária se socorreu para avaliar o imóvel e atribuir o valor patrimonial tributário em questão. Por outro lado, o valor patrimonial tributário manteve-se

inalterado desde 2003, que, como acima foi referido foi alvo de impugnação que terminou com o processo n.º 277/12 do STA que se pronunciou negativamente em relação à falta de fundamentação da liquidação de 2003, cujo valor patrimonial tributário se manteve inalterado em 2005.

O recurso merece, pois, provimento.”.

Concluindo-se, assim, pela procedência do recurso, há agora que conhecer da ilegalidade do “*erro no lançamento e liquidação do imposto*”, também invocada pelo recorrido e que não foi conhecida pelo Tribunal *a quo*, por se considerar prejudicado o seu conhecimento pela solução dada à questão da falta de fundamentação.

E porque a decisão desta questão implica a apreciação da matéria de facto levada ao probatório, e eventualmente de outra que entretanto se entenda ser necessária, implicando, por isso, que da mesma se extraiam ilações de facto subsumíveis às normas jurídicas aplicáveis, descerão os autos ao Tribunal recorrido para esse efeito.

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e determinando a baixa dos autos ao Tribunal a quo para conhecimento das demais questões suscitadas pela impugnante, e se necessário para ampliação da matéria de facto, se a tal nada mais obstar.

Custas neste STA a cargo do recorrido por ter contra-alegado e decaído.

D.n.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Processo n.º 1363/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que concedeu provimento ao recurso interposto da sentença do TAF de Leiria que julgara totalmente procedente a oposição, revogando-a parcialmente e julgando-a improcedente relativamente ao oponente aqui recorrente.

1.1. Após convite ao aperfeiçoamento, rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1) O Recorrente apresentou Oposição à Reversão (art. 203º e sgs. CPPT), alegando o que se transcreveu, tendo sido proferida Sentença pelo TAF de Leiria, que decidiu: “*Nestes termos e face aos fundamentos expostos, julgo a presente Oposição procedente, por provada e declaro extinta a execução na parte que corre contra os Oponentes*” e desta recorreu a Fazenda Pública, tendo-se decidido em Acórdão “*conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida na parte em que julgou a oposição procedente quanto ao recorrido/oponente A....., julgando em consequência improcedente a oposição deste oponente, e confirmando a sentença quanto ao mais*”, do qual discordamos quanto à revogação da Sentença na parte em que julgou a oposição procedente quanto ao aqui Recorrente;

2) **Do não exercício de gestão efetiva:** Na 1ª instância entendeu-se que dos documentos e factos carreados para os autos pela Fazenda Pública não se extraía que os Oponentes tivessem exercido uma gestão efetiva, pois: a) da prova testemunhal resultava que apenas o Oponente A..... era conhecido como representante da empresa; b) a Fazenda Pública não havia invocado qualquer facto que fundasse a culpa dos Oponentes; c) não existe nexo de causalidade entre a atuação dos Oponentes e a alegada insuficiência patrimonial da sociedade devedora originária; d) falta dos pressupostos legais de que dependia a reversão e por ser à Fazenda Pública que compete provar o exercício efetivo da gerência (art. 342º CC);

3) O Recorrente nunca foi gerente da devedora originária, muito menos gerente de direito (vide Certidão Permanente); qualquer serviço prestado à sociedade executada apenas o foi na óptica de apoio à sua atividade; a sua profissão como militar do Comando Territorial de Leiria da GNR nem assim o permitiria!

4) Foi emitido Despacho emitido Sr. Chefe de Finanças de Porto de Mós, a revogar o Despacho de Reversão contra os Oponentes e a lei não permite que a mesma entidade faça “só porque sim” um novo Despacho de reversão, padecendo o processo de ilegalidade/nulidade, que se requer aqui a apreciação;

5) Da ausência de culpa: O Recorrente não exerceu qualquer tipo de gerência na sociedade executada, logo, não realizou qualquer ato de gerência culposa, nem lhe poderá ser imputado qualquer tipo de culpa, pois nunca foi titular dos poderes deveres funcionais constantes nos artigos 64º, 78º, 252º a 262º, 390º a 412º do CSC. Falta-lhe o pressuposto primário e essencial: ser gerente;

6) É extremamente ilegal e manifestamente injusto interpretar, como o fez o Acórdão recorrido, que nunca tendo sido gerente de direito e de facto da sociedade executada, nem constando na Certidão Permanente, ao Recorrente ser imputável a culpa na alegada diminuição patrimonial ou falta de pagamento, sendo parte ilegítima desde a primeira hora no processo executivo, sendo uma solução profundamente desproporcional e até mesmo inconstitucional;

7) Em lado algum se encontra demonstrada a presença de culpa do mesmo quanto ao alegado não pagamento de dívidas tributárias e a lei exige uma relação subjetiva entre a diminuição patrimonial da sociedade Executada e a atuação do alegado gestor, de forma a responsabilizar o mesmo, não podendo ser aplicado o artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT e, nunca tendo sido gerente, quer em 2008, quer em 2009, quer em qualquer altura, tal norma nunca poderá ser aplicável ao caso concreto;

8) Da inconstitucionalidade da presunção de culpa do artigo 24º, n.º 1, alínea b) da LGT: Surge outra questão de direito: A inconstitucionalidade da presunção de culpa do artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT, que faz recair injustamente sobre os sujeitos a prova negativa dos factos integradores da responsabilidade, a prova de que não atuaram culposamente para a insuficiência do património da sociedade, pois a culpa presumida viola o princípio da inocência por se tratar de direito delitual e não civil;

9) O Acórdão recorrido não fez a correta aplicação do artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT, artigo 32º, n.º 2 da CRP, 78º, n.º 1, do CSC, e 498º do CC, pois foi com base naquela presunção, que o TCA Sul considerou não ter sido ilidida, concluindo que o Recorrente (que nunca foi gerente!) deveria ser responsabilizado pelo pagamento da dívida exequenda, pelo que deve ser revogado, mantendo-se a douta sentença da primeira instância como a melhor, mais válida e melhor adequada ao caso *sub judice*;

10) Na alínea b) do n.º 1 do artigo 24º da LGT estabelece-se, no que aqui interessa, que as pessoas que exerçam funções de administração ou gestão em pessoas coletivas são subsidiariamente responsáveis “*pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento*”, sendo esta questão manifestamente susceptível de repetição noutros casos, será de admitir a revista;

11) Foi este Supremo Tribunal Administrativo que, em Acórdão proferido no Processo n.º 023428, de 31 de Janeiro de 2001, apurou que “*a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada tem natureza delitual ou extra contratual*” — havendo Oposição de Julgados;

12) O Acórdão recorrido apoia-se, para afastar a invocada inconstitucionalidade, nos princípios da capacidade contributiva, igualdade, proporcionalidade e justiça, que têm servido ao Tribunal Constitucional nalguns arestos, contudo, tais princípios escassamente podem servir para afastar um princípio do direito delitual ou penal, uma das traves mestras da civilização a que pertencemos;

13) As presunções não dispensam o Tribunal de procurar a verdade e de assegurar todos os meios práticos para demonstrar o infundado da presunção - no Acórdão recorrido foram esquecidos os factos mais notórios acima referidos (Recorrente nunca foi gerente, Certidão Permanente, etc) - e não dispensam o Tribunal de procurar a verdade material, padecendo de inconstitucionalidade a presunção de culpa que decorre do art. 24º, n.º 1, alínea b), da LGT, face ao disposto no art. 32º, n.º 2, da CRP;

14) Há, *in casu*, manifesto interesse no conhecimento do fundo da questão, pelo que se requer a declaração de inconstitucionalidade da norma constante na alínea b), do n.º 1, do artigo 24º da LGT, por violação do princípio previstos no artigo 32º, n.º 2 da CRP;

15) Da admissão do Recurso de Revista, em virtude da relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental: Está em causa uma apreciação de complexidade superior ao comum, pela necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, tendo as presentes matérias suscitadas dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência, quer ao nível da doutrina — veja-se a questão da inconstitucionalidade da presunção de culpa, etc. e os presentes autos podem ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, estando em causa uma questão que revela especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio

16) A decisão da Fazenda Pública e o Acórdão recorrido já prejudicaram em muito e irremediavelmente o Recorrente na sua esfera jurídica, podendo a admissão do presente recurso servir de sanção à primeira para que, no futuro, não proceda da mesma maneira a tantos contribuintes portugueses que vêm os seus bens ilegal e injustamente penhorados, pelo que deverá dar-se provimento ao presente recurso:

17) Da admissão do Recurso de Revista, em virtude da clara necessidade de melhor aplicação do direito: deverá ser acionada esta válvula de segurança do sistema, pois perante a matéria de facto fixada consubstancia inequivocamente uma decisão de negação de direito e tais questões poderão suscitar-se em casos futuros, adquirindo alcance geral, extravasando os limites do caso individual do Recorrente, justificando-se a capacidade de expansão da controvérsia e a admissão de revista;

18) Verifica-se a clara necessidade de melhor aplicação do direito, pelo que deverá dar-se provimento ao recurso, o que, desde já e aqui, se requer;

19) O Tribunal Central Administrativo Sul cometeu omissão de pronúncia e falta de fundamentação ao emitir o Acórdão recorrido, gerando a nulidade, tendo em conta o disposto nos artigos 154º e 615º do NCPC, aplicáveis ao caso em apreço em virtude do disposto nos artigos 1º do CPTA e 7º do ETAF;

20) O Tribunal recorrido não fundamentou de facto e de direito, não discriminando as razões de não admissão do recurso, violando o artigo 154º do NCPC, sendo ainda que a fundamentação que apresentou está destituída de qualquer razão;

21) O Acórdão recorrido violou o n.º 3 do artigo 268º da CRP, tanto mais que a sua fundamentação está errada, não é acessível para o Recorrente, e essa decisão afeta os interesses do Recorrente;

22) O Acórdão recorrido violou o disposto no artigo 266º da CRP, violando extensivamente os princípios consagrados nesta disposição - igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e da BOA FÉ;

23) O Acórdão recorrido violou o artigo 13º da CRP;

24) O Acórdão recorrido violou os artigos 4º, 5º, 6º e 7º do C.P.A., pois não teve respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos do Recorrente, como estas normas impõem e ainda porque o Tribunal recorrido está obrigado a reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo prejudicar, privar de qualquer direito nenhum administrado, prejudicando o Recorrente que, assim, irá para a insolvência, deixando de poder cumprir todos os compromissos que assumiu, e que todos eles estão bem enumerados na p.i.

25) As normas legais referidas no Acórdão recorrido estão deficientemente interpretadas e aplicadas pelos Meritíssimos Juizes, sendo em virtude disso, ilegal e inconstitucional o Acórdão recorrido;

26) Foi violado o n.º 4 do artigo 268º da CRP;

27) A decisão recorrida não se pronunciou as questões acima suscitadas, violando as alíneas b), c) e d) do artigo 615º do NCPC, pois não fundamenta de facto e de direito a sua decisão, e, em parte, os seus fundamentos estão em oposição com a decisão, deixando o Tribunal de 2ª instância de se pronunciar sobre questões que devesse apreciar;

28) O Acórdão recorrido na parte recorrida não se indica factos concretos verdadeiramente susceptíveis de revelar, informar, e fundamentar, a real e efetiva situação, do verdadeiro motivo do não conhecimento do recurso;

29) A decisão recorrida viola o disposto no artigo 208º da CRP, violando também o artigo 205º da C.R.P., nomeadamente o n.º 2, uma vez que a decisão recorrida não assegurou a defesa dos direitos do Recorrente, ao não fundamentar exaustivamente a sua decisão, e ao não apreciar todas as questões;

30) A decisão recorrida viola o artigo 207º da CRP, uma vez que esta norma é tão abrangente, que nem é necessário que os Tribunais apliquem normas que infrinjam a Constituição, basta apenas e tão só, que violem “os princípios nela consignados”;

31) O indeferimento das pretensões do ora Recorrente é ilegal e inconstitucional;

32) V. Exas. terão de ser revogar o acórdão recorrido, o qual viola:

a) O disposto nos artigos 342º e 498º do CC;

b) O disposto nos artigos 13º, 21º, 22º e 120º, do CPT;

c) O disposto nos artigos 8º, 22º, 24º, n.º 1, 55º, 56º, 58º, 59º, 60º e 77º da LGT;

d) O disposto no artigo 78º do CSC;

e) O disposto nos artigos 154º e 615º do NCPC;

f) O disposto nos artigos 4º, 5º, 6º, 7º, 124º e 125º do CPA;

g) O disposto nos artigos 13º, 32º, n.º 2, 205º, 207º, 208º, 266º e 268º da CRP;

h) Os princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e da Boa-fé.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu duto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido, por não se mostrarem preenchidos os pressupostos legais indispensáveis à sua admissão e, para além disso, por este recurso não poder ser utilizado para arguir nulidades do acórdão recorrido, já que estas devem ser arguidas em reclamação no tribunal recorrido, nos termos do estatuído no artigo 615º/4 do CPC.

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre passar à apreciação, liminar e sumária, da verificação dos pressupostos legais que legitimam a admissibilidade deste recurso.

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua **relevância jurídica ou social**, se revista de

importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja **claramente necessária para uma melhor aplicação do direito**. Trata-se, assim, não de um recurso ordinário de revista, mas de uma válvula de segurança do sistema, que só deve ser accionada nos estritos limites do preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

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

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

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

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

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

As questões que o recorrente pretende que este Supremo Tribunal reaprecie no âmbito deste recurso são as seguintes: (i) erro de julgamento no que toca à questão do seu exercício da gerência da sociedade devedora originária; (ii) erro de julgamento no que toca à questão da sua culpa na insuficiência do património societário para pagamento da dívida; (iii) a inconstitucionalidade da norma contida no artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT; (iv) erro de julgamento no que toca à viabilidade legal de prolação de despacho de reversão após a revogação de anterior acto de reversão; (v) a nulidade do acórdão recorrido, por omissão de pronúncia e por falta de fundamentação.

Desde logo, e quanto a esta última questão – nulidade do acórdão recorrido – consideramos que a sua invocação é inadmissível no recurso excepcional de revista. Tal como tem sido repetidamente salientado por este Supremo Tribunal, embora se trate de um recurso ordinário, ele tem natureza excepcional e o seu objecto não comporta tal arguição. Em tal circunstancialismo, a nulidade podia e devia ter sido invocada perante o tribunal recorrido, nos termos do artigo 615º, n.º 4, do CPC, como acontece, aliás, no caso semelhante da oposição de acórdãos – neste sentido, entre tantos outros, os acórdãos do STA de 26/05/2010, no recurso n.º 097/10, de 12/01/2012, no recurso n.º 0899/11 e de 8/01/2014, no recurso n.º 01522/13, cuja motivação jurídica aqui se renova e reitera.

Quanto à segunda e terceira questões, elas não são susceptíveis de apreciação neste tipo de recurso, uma vez que este só pode ter por fundamento *questões de direito*, e nunca *questões de facto*, como decorre à evidência das normas contidas nos n.ºs 3 e 4 do artigo 150º do CPTA, segundo as quais «3- Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado» e «4- O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova».

Com efeito, no acórdão recorrido julgou-se que o que relevava para efeitos de responsabilização subsidiária era a *gerência de facto* e, no caso, a administração tributária havia carreado «para os autos factos que demonstram que, pelo menos, o oponente A..... exerceu a gerência de facto nos períodos em causa e que a oponente M... exerceu a gerência de direito nos mesmos períodos». Questionar este julgamento, como o recorrente pretende questionar, passa necessariamente por colocar uma *questão de facto*, na medida em que isso traduz uma divergência relativamente às ilações de facto que o julgador retirou da prova produzida e da factualidade dada por assente para concluir no sentido apontado.

Na verdade, as ilações ou conclusões extraídas pelo julgador da matéria de facto integram-se ainda no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, tendo em conta que para formular essas ilações e juízos de valor é necessário utilizar regras da vida e da experiência comum, e não a apreciação (directa ou indirecta) de normas jurídicas. Como assim, saber se os elementos carreados para os autos pela administração tributária e que se encontram fixados no probatório permitem ou não inferir e dar como provado o efectivo exercício do cargo, é questão de facto subtraída ao conhecimento do STA neste recurso de revista.

O mesmo se diga no que toca à questão da culpa do oponente.

No que a essa questão concerne, decidiu-se que estando provado que o oponente, ora recorrente, fora *gerente de facto* da sociedade devedora originária, lhe «*competia afastar a presunção de culpa que sobre si próprio se abateu e não à AT demonstrá-la, como parece ter entendido a sentença*»; e que não tendo ele afastado essa presunção de culpa, impunha-se a sua responsabilização subsidiária pelo pagamento da dívida exequenda.

Ora, como se viu, não pode ser apreciado neste recurso de revista o erro de julgamento que o recorrente imputa ao julgado, por tal se consubstanciar numa *questão de facto*, traduzida na invocação de que «*não exerceu qualquer tipo de gerência na sociedade executada, logo, não realizou qualquer ato de gerência culposa, nem lhe poderá ser imputado qualquer tipo de culpa, pois nunca foi titular dos poderes deveres funcionais constantes nos artigos 64º, 78º, 252º a 262º, 390º a 412º do CSC. Falta-lhe o pressuposto primário e essencial: ser gerente.*».

Por conseguinte, não é possível admitir o recurso de revista quando, como acontece no caso, a reapreciação pedida se fundamenta numa reanálise de matéria de facto dada por assente nas instâncias, já que os poderes de cognição do STA estão limitados à matéria de direito, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 150º do CPTA.

Por outro lado, estas questões têm natureza casuística, estando dependentes, além do mais, da análise dos elementos de prova e da relevância que lhes foi dado pelo julgador para efeitos de apreciação da questão (de facto) de saber se os elementos carreados para os autos permitem ou não dar como verificados os pressupostos legais que determinam a responsabilização subsidiária prevista no artigo 24º da LGT, não se encontrando, assim, preenchidas as características de generalidade, complexidade e susceptibilidade de generalização da controvérsia inerentes às questões que legitimam a interposição do recurso excepcional de revista.

Quanto à terceira questão - inconstitucionalidade da presunção de culpa contida no artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT - invoca o recorrente a violação do artigo 32º n.º 2 da CRP, uma vez «*que faz recair injustamente sobre os sujeitos a prova negativa dos factos integradores da responsabilidade, a prova de que não actuaram culposamente para a insuficiência do património da sociedade, pois a culpa presumida viola o princípio da inocência por se tratar de direito delitual e não civil*».

Esta questão que o recorrente vem agora formular não é colocada em termos de reapreciação que tenha sido analisada pelo TCA Sul, mas antes de questão nova que não foi levada ao crivo daquele tribunal. Apesar disso, e como a apreciação da questão da inconstitucionalidade é de conhecimento oficioso, sempre se dirá que não se vê necessidade de admitir um recurso excepcional com vista à sua apreciação, na medida em que o Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre a matéria, declarando a conformidade constitucional da norma correspondente que no Código de Processo Tributário se encontrava contida no artigo 13º (acórdãos n.ºs 379/2000, 328/94 e 44/2001) e que no Código de Processo das Contribuições e Impostos se encontrava contida no artigo 16º (acórdãos n.ºs 576/99 e 577/99).

Por outro lado, como frisam Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, in “Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, 2ª edição revista, 2007, pág. 872, “*o simples apelo à violação de um direito fundamental do recorrente não é suficiente para atribuir à questão suscitada uma importância fundamental, tornando-se necessário conjugar a natureza do direito fundamental pretensamente violado e a forma ou intensidade dessa violação*”. E a interpretação da norma contida no artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT, não reveste grande complexidade hermenéutica nem assume relevância jurídica superior à comum, já que as operações exegéticas a que importa proceder não são de particular dificuldade.

Acresce que, como se deixou explicitado no acórdão desta Secção de 10/09/2014, no recurso de revista excepcional n.º 0659/14, e também noutros arestos da Secção de Contencioso Administrativo (cfr., entre outros, os acórdãos de 10/07/2013, rec. n.º 01123/13; de 26/09/2013, rec. n.º 01371/13; de 31/10/2013, rec. n.º 01603/13; de 18/12/2013, rec. n.º 01788/13.) não deve admitir-se o recurso de revista excepcional em que as questões colocadas se reconduzem a estritas questões de inconstitucionalidade normativa, que podem e devem ser discutidas em recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade.

Como se deixou salientado no acórdão de 12/09/2013, rec. n.º 0982/13, da Secção do Contencioso Administrativo, «*... a revista prevista no art. 150º do CPTA é, como se referiu, um meio excepcional, instituído para funcionar como “válvula de segurança” de um sistema que não comporta, com regra, duplo grau de recurso e em que, portanto, as decisões dos tribunais centrais administrativos consti-*

tuem, segundo as regras normais, a última palavra sobre as questões submetidas a apreciação em cada processo. Perante questões de importância fundamental - pela complexidade jurídica, relevância social ou possibilidade de replicação - permite-se, então, que o Supremo Tribunal Administrativo intervenha a dizer a última palavra. Ora, para a apreciação de puras questões de constitucionalidade (ou de ilegalidade qualificada) normativa o sistema jurídico português comporta o recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade (ou ilegalidade), cabendo sempre ao Tribunal Constitucional, a pronúncia definitiva, como órgão que assegura a concentração da garantia da conformidade das normas à Constituição num sistema de fiscalização difuso (art.ºs 221º e 280º da CRP).

Perante questões assim concebidas, não é necessário chamar o órgão de cúpula da jurisdição administrativa, segundo a funcionalidade própria da revista, porque o mesmo efeito se obtém, e só se obtém com valor processualmente definitivo suposto o normal exercício das suas competências por parte dos diversos intervenientes, com o recurso previsto, consoante os casos e observados os necessários pressupostos, nas alíneas a), b), c) e f) do n.º 1 do art. 70º da Lei 28/82, de 15 de Novembro (LTC). Efectivamente, nestas circunstâncias, o chamamento do Supremo Tribunal Administrativo constituiria, apenas, um passo intermédio na solução do litígio, uma vez que, qualquer que fosse o sentido da decisão, sempre seria susceptível de recurso (aliás, obrigatório para o Ministério Público, se a decisão do Supremo fosse de recusa de aplicação da norma - cf. n.º 3 do art. 72º da LTC).

Só se concebe que pudesse ser de outro modo, perante as chamadas decisões negativas (as decisões de improcedência da questão de constitucionalidade ou ilegalidade), se o recurso excepcional de revista devesse ser considerado como incluído no âmbito da regra da exaustão dos meios ordinários e a sua interposição fosse condição necessária para posterior acesso ao Tribunal Constitucional. Nessa hipótese, embora com entorse à sua funcionalidade precípua no sistema de contencioso administrativo, seria defensável que se admitisse a revista por razões instrumentais de acesso à justiça constitucional. Mas não é o caso, apesar de a revista ser um “recurso ordinário”, na acepção processual corrente, a norma do n.º 2 do art. 70º da LTC tem de ser interpretada, de acordo com a sua finalidade e o quadro legislativo em que surgiu, como só exigindo a exaustão dos recursos de admissibilidade tarifcada. A revista excepcional, à semelhança do recurso para uniformização de jurisprudência (então um recurso ordinário), não se compreende na razão de ser da imposição da regra de exaustão constante do n.º 2 do art. 70º da LTC (Cf., no mesmo sentido, Vieira de Andrade, A Justiça Administrativa, 8.ª ed., pág. 449).».

O mesmo se diga, finalmente, da penúltima questão colocada – a do invocado erro de julgamento, por a lei não permitir que após a revogação de um despacho de reversão seja proferido novo despacho de reversão.

Segundo o acórdão recorrido, «o despacho de reversão constitui um acto administrativo em matéria tributária, susceptível por isso de ser revogado e substituído por outro acto posterior (para mais desenvolvimentos quanto à natureza do acto de reversão remete-se para o ac. do STA de 06-06-2012, rec. n.º 0233/12). Não está abrangido, por isso, pelos efeitos do caso julgado, que só abrange os actos jurisdicionais.».

Também esta questão não reveste uma particular relevância jurídica ou social. A sua resolução não requer um esforço interpretativo particularmente difícil ou operações exegéticas de especial dificuldade, antes apresentando um grau de dificuldade que não ultrapassa o que é normal nas controvérsias judiciais, e a posição assumida no acórdão recorrido enquadra-se no espectro das soluções jurídicas plausíveis, não se evidenciando que tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ficando, assim, afastada a hipótese de fazer ancorar a admissão da revista numa hipotética necessidade de melhor aplicação do direito.

Em conclusão, entendemos que não existe capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito, na medida em que se está perante uma situação pontual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reclamou, na apreciação que dela efectuaram as instâncias, operações exegéticas e jurídicas de especial dificuldade, não revestindo, sequer, uma importância fundamental do ponto de vista social, pois perante a singularidade da situação e das provas não é de prever que casos idênticos se venham a repetir num número indeterminado de situações futuras.

Pelo exposto, e relembando que a revista é excepcional, não se consideram verificados os requisitos de admissibilidade de tal recurso.

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 1379/14-30.

Recorrentes: A..... e Outro.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A..... e B....., com os sinais dos autos, vêm interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista, ao abrigo do disposto no artigo 150.º n.º 1 do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 29 de Maio de 2014, que negou provimento ao recurso por eles interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgara improcedente a oposição por eles deduzida à execução fiscal n.º 0301200601155202 e apensos, instaurada contra “C....., Lda” para cobrança coerciva de dívidas provenientes de contribuições à Segurança Social, contra ambos revertida, apresentando para tal as seguintes conclusões:

1ª Dá-se por reproduzido o constante do item I deste recurso e as conclusões nele constantes.

2ª Face à matéria de facto controvertida alegada na oposição à execução, impunha-se ao Tribunal que ordenasse a produção de prova testemunhal.

3ª Quer o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga quer o Tribunal Central administrativo Norte, negaram aos recorrentes um direito fundamental, o direito à prova.

4ª Com a negação à produção da prova testemunhal comprometeu-se irremediavelmente a descoberta da verdade material.

5ª O Acórdão recorrido fez uma errada interpretação e aplicação das seguintes normas jurídicas, artigos 23.º e 24.º da LGT, artigos 113.º, 114.º, 115.º, n.º 1 e 119.º do CPPT e o artigo 4.º do CPC.

6ª Tendo a instrução por objecto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão de direito, impunha-se ao Tribunal de 1.ª instância a produção da prova testemunhal; a sua dispensa sem que se mostrasse assegurado o direito à prova, o princípio da igualdade das partes e uma efectiva garantia de acesso aos tribunais, compromete o Direito e a Justiça, sendo, por isso, uma questão de relevância jurídica que o Supremo Tribunal Administrativo deve apreciar, nos termos do disposto no artigo 150.º, n.º 1 do CPTA.

PEDIDO

Deve a revista merecer procedência, revogar-se as decisões proferidas e ordenar-se o prosseguimento do processo para a produção de prova.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. **271 a 273** dos autos, concluindo no sentido da inadmissibilidade do recurso, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista a que alude o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, porquanto a questão colocada assume *contornos casuísticos, sem potencial de se expandir para outras situações* Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

A) Foi instaurado processo de execução fiscal n.º 0301200601155202 e apensos contra a sociedade, “C..... Lda”, por dívidas relativas a Contribuições à Segurança Social relativas ao período de 12/2002 a 02/2008 no valor de € 27.742,98,- fls 70;

B) Em 29 de Junho de 2009, foi lavrado projecto de reversão - fls 8 do PA apenso;

C) Pela consulta do sistema de Identificação e Qualificação, apurou-se que a sociedade tinha como sócios gerentes os oponentes - fls 8 do PA apenso;

D) O oponente consta dos registos da segurança Social qualificado como membro dos órgãos estatutários da executada originária desde 1.01.1994, apresentando descontos nessa qualidade desde Julho de 1999, fls 99 e 100 do PA apenso;

E) Em 29/06/2009 foram os aqui oponentes notificados, para querendo exercer o direito de audição prévia - fls 10 e 13 do PA apenso;

F) Foi proferido despacho de reversão contra os oponentes em 25.06.2010 - fls 41 e 55 do PA apenso;

G) Os oponentes foram citados em 02.08.2010 e 03.08.2010, fls 71 e 72 do PA apenso;

H) Por despacho datado de 19.01.2011 foram declaradas prescritas as dívidas relativas a contribuições à Segurança Social relativas a 12/2002 a 05/2004 - fls 76 a 79 do PA apenso;

I) A presente oposição foi apresentada em 06.10.2010 - fls 6;

Motivação da decisão de facto

A decisão da matéria de facto baseia-se, essencialmente, nos documentos e informações constantes do processo.”

Ao abrigo do disposto no art. 712º n.º 1 alínea a) do C. Proc. Civil (actual art. 662º), adita-se ao probatório o seguinte:

J) No âmbito do projecto id. em B) consta, além do mais, em relação aos ora Recorrentes, que:

“

...
Da informação constante do Sistema de Execuções Fiscais e de Identificação e Qualificação verifica-se que ... é responsável subsidiário, tendo desenvolvido a actividade de gerente na empresa executada desde 2002-02 (fls. 5 e 8 do PEF apenso)

K) O despacho a que se alude em F) tem o seguinte teor:

“

...
1- DOS FUNDAMENTOS

Não se encontram os mesmos extintos por pagamento ou anulação. Resulta dos autos quo, nos prazos legais quo dispunha para o efeito, a executada, não pagou, requereu pagamento em prestações mas não cumpriu ou não requereu dação em pagamento nem deduziu oposição judicial, pelo quo os mesmos prosseguiram para penhora.

Ordenadas quo foram as buscas concluíram que os bens registados em nome da executada, ou outros de outro tipo, são manifestamente insuficientes face no valor da dívida exequenda.

O art.º 153º, n.º 2 do C.P.P.T. determina que o chamamento dos responsáveis subsidiários quando ocorra: “b) Fundada insuficiência, do acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido”.

Torna-se imperativo, então, chamar os responsáveis subsidiários ao processo, o que se faz por Reversão.

Nos termos do art.º 24º, da L.G.T. encontram-se preenchidos os requisitos exigidos no n.º 2, do art.º 23º, da L.G.T., em conjugação com o art. 153.º do C.P.P.T. Foi possível apurar que é responsável subsidiário da executada, tendo desenvolvido actividade de gerente, no período a que respeita a dívida exequenda: - **D**..... - NISS **NIF**:

Tendo sido notificado nos termos do art. 23º, e n.º 4 do art. 60º, ambos da LGT, o responsável subsidiário não veio exercer o direito do audição prévia. ...” (fls. 41 e 55 do PEF apenso).

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido como recurso de revista (cfr. requerimento de interposição e despacho de admissão, a fls. 257 e 265 dos autos, respectivamente), havendo agora que proceder à apreciação preliminar sumária da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar

sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.»

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado, não estão preenchidos os pressupostos da revista excepcional, como bem conclui o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso interposto pelos ora recorrentes da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgara improcedente a oposição por eles deduzida à execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas por contribuições à segurança social e contra eles revertida, por não se verificar a prescrição da dívida exequenda, a caducidade do direito à liquidação, a falta de fundamentação do despacho de reversão e a ilegitimidade substantiva dos executados.

A questão relativamente à qual os recorrentes solicitam a presente revista respeita à dispensa pelo tribunal “a quo” da prova testemunhal requerida pelos então oponentes na sua petição inicial de oposição, alegando estes que *Tendo a instrução por objecto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão de direito, impunha-se ao Tribunal de 1.ª instância a produção da prova testemunhal; a sua dispensa sem que se mostrasse assegurado o direito à prova, o princípio da igualdade das partes e uma efectiva garantia de acesso aos tribunais, compromete o Direito e a Justiça, sendo, por isso, uma questão de relevância jurídica que o Supremo Tribunal Administrativo deve apreciar, nos termos do disposto no artigo 150.º, n.º 1 do CPTA* (cfr. conclusão 6.ª das suas alegações de recurso).

O acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte tratou a questão da *não consideração das diligências de prova requeridas* a propósito da invocada nulidade da sentença recorrida por “omissão de pronúncia”, que julgou inverificada, bem como inverificada julgou a existência de “nulidade secundária”, porquanto *resulta claro que a dispensa, a não produção de quaisquer diligências de prova não implica uma violação de qualquer acto/formalidade imposta por lei, no caso a respectiva inquirição já que é a própria lei que expressamente atribui ao juiz a faculdade de dela poder prescindir (...), tendo ainda considerado julgado inverificado erro de julgamento, pois que lida e relida a petição inicial, a tal alegação de que falam os Recorrentes reconduz-se à afirmação genérica de que o incumprimento foi motivado por dificuldades financeiras em cobrar créditos a terceiros, ou seja, estamos perante alegação manifestamente insuficiente, até porque nem elucidaram sequer o tribunal sobre os créditos existentes, que diligências efectuaram para os tentarem cobrar, nem quais as dificuldades financeiras concretas existentes que motivaram a ausência de culpa. // Diga-se ainda que fica também claramente evidenciada a irrelevância da matéria suscitada pelos Recorrentes com referência aos factos que pretendiam evidenciar através da prova requerida, ou seja, resulta claro que não se mostram, pois, necessárias as diligências requeridas e tendentes a demonstrar algo que teria de ser alegado noutros moldes, no sentido de evidenciar um verdadeiro suporte factual no que concerne à pretensão desenhada pelos ora Recorrentes. Não assiste, pois, razão legal válida aos Recorrentes na pretensão*

de realização de tais diligências, donde a improcedência do peticionado nesse sentido, sendo que os autos se mostram devidamente instruídos, o que significa que não pode afirmar-se um qualquer juízo de censura sobre a decisão recorrida nos termos propostos pelos Recorrentes. (cfr. acórdão recorrido, a fls. 249 dos autos).

A questão colocada no presente recurso tem contornos inteiramente casuísticos, está inteiramente dependente dos concretos factos do processo, pois que reside em saber se há ou não *défice instrutório* da decisão recorrida.

E embora se admita que a questão tem para os recorrentes *importância jurídica fundamental*, não é dessa relevância subjectiva que cabe aqui apurar, antes de uma *relevância jurídica fundamental* apurada em termos objectivos, que se verifica, designadamente, *quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina*, o que manifestamente não é o caso.

Não pode também dizer-se, o que nem sequer é alegado, que haja *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito*, por as instâncias terem tratado a matéria *de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável*. A ter havido erro de julgamento, o que não cumpre apreciar, este não será um erro grosseiro, ostensivo, que convoque a intervenção deste STA, enquanto órgão regulador do sistema, em ordem a pôr-lhe cobro.

Pelo exposto se conclui não ser de admitir a revista.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.

Assunto:

Competência em Razão do Território. Competência Territorial.

Sumário:

- I — A Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar não integra nenhuma das entidades a que se refere o artigo 6.º do Dec. Lei n.º 433/99, de 26/10, sendo antes uma das demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos a que se refere o artigo 1.º n.º 3 da LGT.*
- II — O tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente para conhecer da legalidade do acto de liquidação de taxa, praticado por essa Direcção-Geral, é o tribunal tributário da área do domicílio ou da sede do contribuinte, nos termos do que dispõe o artigo 12.º n.º 2 do CPPT.*

Processo n.º 1383/14-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., LDA, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou ser este tribunal territorialmente incompetente para conhecer da impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação da segunda prestação de Taxa de Segurança Alimentar Mais do ano de 2013, levado a efeito pela Direcção-Geral de Alimen-

tação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar, e julgou caber tal competência ao Tribunal Tributário de Lisboa.

Terminou a sua alegação de recurso enunciando as seguintes conclusões:

1 - A autora do acto impugnado nos autos — a Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária — é uma entidade pública não integrada na AT mas legalmente incumbida da liquidação e cobrança do tributo subjacente àquele acto (relativo à “Taxa de Segurança Alimentar Mais”).

2 - Assim, a competência territorial para julgar em 1ª instância a impugnação do acto em causa é regulada pelo n.º 2 do artigo 12º do CPPT, segundo o qual os processos referentes a actos tributários praticados por outros serviços da administração tributária (que não os integrados na AT - esses casos estão previstos no n.º 1 do mesmo artigo 12º) podem ser julgados pelo tribunal da área do domicílio ou sede do contribuinte.

3 - No caso vertente, o tribunal da área da sede da ora Recorrente é o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, pelo que, tendo nele dado entrada a presente Impugnação, não se encontra verificada a excepção de incompetência territorial decidida.

4 - O n.º 4 do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro — segundo o qual, no caso dos tributos não administrados pela AT, se consideram “órgãos periféricos locais os territorialmente competentes para a sua liquidação e cobrança e órgãos periféricos regionais os imediatamente superiores” — não é aplicável nas situações em que está em causa um procedimento tributário para o qual a competência da Administração não depende de uma distribuição de base geográfica — estando antes organicamente centralizada: em tais casos, não se colocando qualquer questão de competência territorial dos serviços, não existe, de todo, o problema da qualificação dos serviços responsáveis pela liquidação e cobrança dos tributos (se são órgãos centrais, periféricos regionais ou periféricos locais).

5 - É o que acontece com o procedimento da “Taxa de Segurança Alimentar Mais”, liquidada e cobrada centralizadamente pela DGAV, razão pela qual aquele preceito é inteiramente irrelevante para a questão de saber qual o tribunal territorialmente competente para o julgamento da presente lide.

Termos em que deve o presente Recurso ser julgado procedente, por provado, com a anulação da Sentença recorrida e todos os demais efeitos jurídicos.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações ao recurso.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu douto parecer no sentido de que o recurso devia merecer provimento, devendo revogar-se a decisão recorrida e devolver-se os autos ao TAF de Penafiel para conhecimento do mérito da causa, por ser esse o tribunal territorialmente competente.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Na decisão recorrida julgou-se como provada a seguinte matéria de facto:

• A liquidação impugnada foi efectuada pela Direcção Geral de Alimentação e Veterinária, do Ministério da Agricultura e do Mar, com sede no Largo da Academia Nacional de Belas Artes, 2, 1249-105 Lisboa.

3. Em causa neste recurso está a decisão que, apreciando a questão da competência territorial do tribunal tributário para conhecer de impugnação judicial deduzida contra acto de liquidação de Taxa de Segurança Alimentar Mais, levado a cabo pela Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar, julgou incompetente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel e competente o Tribunal Tributário de Lisboa.

A razão do julgado assentou na seguinte fundamentação:

«(...) De acordo com o disposto no art. 12º, n.º 1, do CPPT, os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1ª instância pelo Tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o ato objecto da impugnação,

Nos tributos, incluindo parafiscais, não administrados pela Direcção Geral dos Impostos e pela DGAIEC, consideram-se órgãos periféricos locais os territorialmente competentes para a sua liquidação e cobrança e órgãos periféricos regionais os imediatamente superiores (art.6º, n.º 4, do Decreto-Lei (DL) n.º 433/99, de 26 de Outubro).

O tribunal territorialmente competente para julgar em 1ª instância a presente impugnação judicial é o Tribunal Tributário de Lisboa (arts.45º, n.º 1, do ETAF e 3º, n.ºs 1 e 2, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro e respetivo mapa anexo), por ser o da área do serviço periférico local competente para a liquidação da taxa impugnada.

No caso em apreço, não é aplicável o art. 12º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que determinaria a competência deste Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel. [...]

Não restam dúvidas que o art. 12º, n.º 2, do CPPT quando se refere a outros serviços, está-se a referir aos serviços centrais ou regionais da Autoridade Tributária e Aduaneira ou de outras entidades que administram tributos que não a Autoridade Tributária e Aduaneira. Não está a referir-se a outras entidades que integram a administração tributária, designadamente outras entidades que administram tributos. Está apenas a referir-se a serviços ou órgãos dessas entidades.

Deste modo, no caso dos tributos não administrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, como é o caso em apreço, em que está em causa uma liquidação realizada pela DGAV, que embora

seja um órgão da administração tributária para efeitos do art.1.º, n.º3, da LGT, não é um órgão da Autoridade Tributária e Aduaneira (anteriores DGCI e DGAIEC), se o ato impugnado for praticado por um órgão periférico local, é territorialmente competente o tribunal tributário com jurisdição na área em que se inclua esse órgão.

O conceito de órgão periférico local resulta do art.6.º, n.º4, do DL n.º433/99, de 26 de Outubro, de acordo com o qual «Nos tributos, incluindo parafiscais, não administrados pelas entidades referidas nos n.ºs 1 e 3, consideram-se órgãos periféricos locais os territorialmente competentes para a sua liquidação e cobrança e órgãos periféricos regionais os imediatamente superiores.».

Ora, resulta da douda petição inicial que, a Taxa de Segurança Alimentar Mais, foi liquidada pela DGAV.

A DGAV é o órgão com competência para a liquidação e cobrança do tributo e como tal é um órgão periférico local, nos termos do disposto no art.6.º, n.º4, do DL n.º433/99, de 26 de Outubro.

Assim, o tribunal territorialmente competente para julgar a impugnação é o tribunal tributário com jurisdição na área em que se inclua esse órgão (arts. 12.º, n.º1, 103.º, n.º1, do CPPT, 1.º, n.º3, da LGT e 6.º, n.º4, do DL 433/99, de 26 de Outubro), ou seja, o Tribunal Tributário de Lisboa.

Este Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel só seria territorialmente competente para julgar esta impugnação judicial se o ato impugnado tivesse sido praticado por um órgão periférico regional da administração tributária, nos termos do art.12.º, n.º2, do CPPT.

[...]

Dissente a Recorrente do assim decidido, sustentando que, no caso, não tem aplicação o disposto no n.º 4 do artigo 6.º do Dec. Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, por a Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar ser uma entidade organicamente centralizada, que não se integra na Administração Tributária. Advoga, por isso, que, tendo a sua sede em Penafiel, é o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que tem competência para julgar a impugnação em causa.

A questão que se coloca é, assim, a de saber se, tendo em conta a disciplina contida no artigo 6.º do Dec. Lei n.º 433/99, de 26/10, a competência territorial para conhecer da impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação da Taxa de Segurança Alimentar Mais, levado a cabo pela Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar, deve ser aferida nos termos do n.º 1, ou antes, do n.º 2, do artigo 12.º do CPPT.

Este Supremo Tribunal já emitiu pronúncia sobre a questão, designadamente no acórdão de 12/11/2014, no processo n.º 0611/14, onde se conclui que a Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar não integra nenhuma das entidades a que se refere o artigo 6.º do Dec. Lei n.º 433/99, sendo antes uma das demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos a que se refere o artigo 1.º, n.º 3, da LGT, e que, por isso, o tribunal tributário de 1.ª instância territorialmente competente para conhecer da legalidade do acto de liquidação de taxa, praticado por essa Direcção-Geral, é o tribunal tributário da área do domicílio ou da sede do contribuinte, nos termos do que dispõe o artigo 12.º, n.º 2, do CPPT.

Sufragamos também essa doutrina, face à sua proficiente fundamentação e à qual nada se nos oferece acrescentar. Razão por que nos limitaremos a transcrever o que nesse acórdão se deixou explicitado.

«O artigo 6.º do Dec. Lei n.º 433/99 que aprovou o CPPT integra as disposições especiais e visa regular para efeitos de competência territorial os serviços do Ministério das Finanças e das Alfândegas distribuídos pelo território nacional de modo a evitar situações de conflito entre eles.

E o artigo 12.º n.º 1 do CPPT vem numa visão lógica e congruente definir qual o tribunal territorialmente competente para conhecer dos actos tributários, por esses serviços praticados, susceptíveis de impugnação o judicial ou as execuções que por força da lei devam ser instauradas nesses mesmos serviços periféricos locais.

Mas a DGAV não integra nenhuma dessas entidades - repartições de finanças, tesourarias da Fazenda Pública, M.º das Finanças e órgãos e postos aduaneiros da DGAIEC.

A DGAV como bem salienta o M.º P.º neste Tribunal é uma das demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos a que se refere o artigo 1.º, n.º3 da LGT.

E sendo assim, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância territorialmente competente para conhecer da legalidade da liquidação da taxa imposta por essa entidade não pode deixar de ser, por força do disposto no artigo 12.º/2 do CPPT, o tribunal tributário da área do domicílio ou da sede do contribuinte [...]

Resulta, pois, do exposto que, tendo a impugnante a sua sede em Penafiel, o tribunal competente para conhecer da impugnação em causa é o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, e, por conseguinte, a sentença que assim não julgou terá de ser revogada.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar territorialmente competente para conhecer da impugnação o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.

Acórdão de 29 de Abril de 2015.**Assunto:**

Sisa. Prédio adquirido para revenda. Termo inicial do prazo de prescrição.

Sumário:

Em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 48.º da Lei Geral Tributária, o prazo de prescrição da sisa devida (imposto de obrigação única) inicia-se na data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão (aquisição por parte do sujeito passivo respectivo) e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu.

Processo n.º 1421/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, no processo de oposição n.º 611/10.6BELRS, à execução fiscal n.º 1546200901088351, instaurada contra A....., S.A., pelo Serviço de Finanças de Mafra, por dívida de imposto de sisa e correspondentes juros compensatórios, no valor de € 38.584,89, e respectivos acrescimos legais, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A.

A questão controvertida reside em saber qual o termo inicial do prazo de prescrição, ou seja, apurar se o prazo de prescrição do imposto de sisa devido começa a contar-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu (28-09-1999 – data da escritura de aquisição do imóvel), como defende a Oponente, ora recorrida, ou só a partir da verificação do não cumprimento da condição resolutiva a que ficou subordinada a concessão da isenção, que se traduz na afectação do imóvel aos fins que justificaram a atribuição da isenção, como entende a Fazenda Pública.

B.

A dívida em causa respeita à aquisição de dois lotes de terreno em 28-09-1999, transmissão que ficou isenta de Imposto Municipal de Sisa, nos termos dos artigos 11º nº3 e 13º-A do CIMSISD, em virtude da compra se destinar a revenda.

C.

Não tendo procedido à revenda dos prédios no prazo de três anos estabelecido no artigo 16º, nº1, do CIMSISD, verificando-se o incumprimento da condição resolutiva ao abrigo da qual a transmissão havia beneficiado da isenção de sisa, a administração fiscal emitiu uma liquidação adicional.

D.

A Sisa é um imposto sobre a riqueza que pretende tributar o enriquecimento manifestado pela aquisição no momento da transmissão, sendo que tal enriquecimento pode não acontecer quando o bem adquirido entra no giro comercial das empresas, destinando-se a revenda.

E.

A isenção prevista no artigo 11º nº3 do CIMSISD está sujeita a condição resolutiva, caducando se não for efectuada a revenda no referido prazo, sendo que os efeitos fiscais da transmissão ficam condicionados à revenda, encontrando-se a Administração Fiscal impedida de liquidar o imposto durante o período em que dura a isenção, bem como de promover a execução fiscal dos créditos tributários.

F.

Ficando a liquidação de Sisa dependente de uma condição legal resolutiva, de acordo com o disposto no artigo 11º, nº3 e 16º, nº1, do CIMSISD, o prazo de prescrição só deverá contar-se a partir da data da caducidade da isenção, de acordo com a regra do artigo 306º, nº1, do Código Civil, o qual determina que o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido, preceito aplicável “in casu”, por inexistência de norma especial sobre a matéria.

G.

Um dos elementos constitutivos essenciais do instituto da prescrição é a possibilidade legal de o credor exigir do devedor o pagamento da dívida, que encontra a sua previsão no artigo 306º, nº1, do Código Civil, normativo que consagra um princípio de carácter geral inerente à própria teleologia intrínseca da prescrição e, por isso, de aplicação geral, independentemente da sua expressa consagração nas leis gerais tributárias.

H.

O facto tributário ocorre na data da caducidade da isenção por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integrar na sua esfera patrimonial, e isto justifica-se, em nosso entender, dada a especificidade do imposto.

I.

Não estamos perante uma isenção propriamente dita mas antes perante uma exclusão tributária condicionada, com efeito, tal como acontece no IMT (José Maria Fernandes Pires, ob. cit., pag. 151), a SISA não sujeitava a imposto um aumento líquido da riqueza de um sujeito passivo, nem a entrada de imóveis no seu património, mas antes uma manifestação de uma riqueza já existente no património do adquirente, que se revela no momento da aquisição de imóveis e que se consubstancia nos meios que vão ser mobilizados para financiar essa aquisição.

J.

Ora, quando uma empresa adquire um imóvel para uso ou fruição e portanto o afecta ao activo immobilizado, deve pagar SISA, porque essa aquisição é uma manifestação de riqueza sujeita a imposto, do mesmo modo, a existência de um imóvel destinado a venda no património de uma empresa que exerça aquela actividade, não é uma manifestação de riqueza e por isso não deve ser tributada em SISA desde que, naturalmente, esse imóvel seja mantido no activo permutável.

K.

Assim, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações estatua para estes prédios um regime de não sujeição – exclusão tributária – durante o período que medeia entre a sua aquisição e a revenda.

L.

E porque se trata de uma não sujeição, o facto tributário ocorrerá na data da caducidade da “isenção”, ou melhor, da exclusão, por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integra na sua esfera patrimonial.”

M.

A lei confere relevância à data da cessação da isenção como início do prazo para liquidação da Sisa artº 92 nº1 do CIMSISD, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 472/09, de 8 de Novembro, que estipula que: só poderá ser liquidado imposto municipal de sisa ou imposto sobre sucessões e doações nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto nos parágrafos seguintes, e quanto ao restante, no art.º 46º da Lei Geral Tributária.

N.

Este prazo não se refere apenas à caducidade, pois não faria sentido a Administração Fiscal ter o direito de liquidar o tributo nos oito anos seguintes à data em que a isenção ficou sem efeito, se a obrigação estivesse prescrita.

O.

Fundando-se a prescrição na inércia do titular do direito, ela deve, logicamente, só começar a correr no momento em que o direito pode ser exercido. (Cfr. VAZ SERRA, “Prescrição e Caducidade”, BMJ, 1961, p 190.).

P.

Assim sendo, o prazo de prescrição da dívida exequenda apenas se inicia com a verificação da condição resolutive de não verificação dos pressupostos que determinaram a atribuição da isenção, ou seja, e concretizando quanto ao caso em análise, a partir de 28-09-2002, pelo que, à data da citação da oponente, a dívida exequenda ainda não tinha prescrito.

Requeru que seja concedido provimento ao recurso, revogada a decisão judicial de 1ª instância, e substituída por acórdão que julgue a oposição improcedente.

A recorrida, A....., S.A., apresentou contra-alegações, defendendo que o recurso deve ser julgado inteiramente improcedente, que culminam com as seguintes conclusões:

A.

A aqui Recorrida deduziu oposição à execução fiscal com fundamento na prescrição da dívida exequenda, uma vez que, estando em causa uma dívida de imposto de sisa resultante da aquisição de dois prédios em 28.09.1999, o respectivo prazo de prescrição – de 8 anos, por força do disposto no art.º 48.º da LGT e no art.º 180.º do CIMSISD, alterado com efeitos a 13.11.1999, pelo Decreto-Lei n.º 472/99 - já havia decorrido no momento da sua citação no processo de execução, que ocorreu em 11-09-2009;

B.

A tal pretensão opôs-se a Recorrente, argumentando que o momento a partir do qual se deveria iniciar a contagem do referido prazo é o momento da caducidade da isenção relativa à aquisição de prédios para revenda – e que se verificou em 28.09.2002 - e não o momento da aquisição, ou, in casu, da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 472/99, que encurtou o prazo de prescrição para 8 anos;

C.

O Tribunal recorrido proferiu sentença, perflhando o entendimento da então Oponente, aqui Recorrida, e reproduzindo quase na íntegra a fundamentação do Acórdão do Pleno das Secções de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, proferido em 10-04-2013, no processo n.º 01135/12;

D.

Nas suas alegações de recurso, veio agora a Recorrente reiterar a posição já assumida na sua Contestação à Oposição, argumentando que o prazo de prescrição só deverá contar-se a partir da data da caducidade da isenção, de acordo com a regra do artigo 306.º, n.º 1 do Código Civil, preceito que concretiza um princípio geral de direito – de acordo com o qual a prescrição não corre enquanto o credor não pode exercer o seu direito - aplicável in casu por inexistência de norma especial sobre a matéria;

E.

No entanto, a verdade é que esta norma sobre prescrição do Código Civil não pode ser aplicada:

(i). em primeiro lugar, por inexistir lacuna, sendo que a determinação do momento a partir do qual é feita a contagem do prazo de prescrição em causa nos presentes autos está especificamente regulada no art.º 48.º da LGT, pelo que não há que (nem se pode de maneira nenhuma) recorrer ao Código Civil;

(ii). em segundo lugar e ainda que existisse uma lacuna, a mesma não poderia ser preenchida por recurso à analogia, porque nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 11.º da LGT, “as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica”;

(iii). considerar, portanto, a existência de uma lacuna e preenche-la por aplicação da norma prevista no art.º 306.º, n.º 1 do Código Civil contenderia frontalmente com o princípio da legalidade, essencial em nesta matéria;

(iv). em terceiro lugar, porque, ainda que o instituto da prescrição vise sancionar a inércia do credor, sendo-lhe à partida contrário que o referido prazo comece a correr contra um credor que se encontra legalmente impedido de liquidar a dívida e cobrá-la,

(v). a verdade é que, em matéria tributária, a prescrição tem como finalidade maior a tutela da segurança e certeza jurídicas, funcionando como uma garantia essencial dos contribuintes, perante um credor que goza de especiais prerrogativas na liquidação e cobrança, designadamente coerciva, dos seus créditos;

F.

Por outro lado, argumenta ainda a Recorrente que o regime previsto nos art.ºs 11.º e 16.º do CIMSI-MSD, ao invés de consubstanciar uma isenção, estabelece uma “exclusão tributária”, verificando-se o facto tributário não no momento da aquisição dos prédios, mas antes no momento da caducidade da isenção;

G.

Tal entendimento não tem também qualquer cabimento, quer no espírito quer na letra da lei;

H.

Por um lado, porque o CIMSIMSD é absolutamente claro ao estabelecer que o facto tributário é a “transmissão” a título oneroso de bens imóveis - cfr. art.º 2.º deste diploma - e ainda que a não tributação prevista nos art.ºs 11.º e 16 assume a natureza de “isenção”;

I.

Por outro lado, porque a capacidade contributiva que se visa atingir com este imposto em nada se altera pelo facto de o prédio adquirido ser ou não revendido no prazo de 3 anos, já que não é por esse facto que o prédio deixa necessariamente de ser considerado como uma “mercadoria” e pode ser revendido num momento posterior;

J.

Com efeito, o decurso desse prazo tem apenas como efeito a caducidade de um benefício que o legislador fiscal decidiu conceder a tais aquisições, consubstanciando não uma exclusão de incidência, mas apenas uma isenção.

K.

É pois incontestável que, tal como se concluiu na sentença recorrida, a contagem do prazo de prescrição da dívida em causa nos presentes autos se iniciou com a aquisição dos prédios, tendo-se reiniciado tal contagem com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 472/99, que encurtou este prazo para 8 anos,

L.

Por ser assim, no momento em que a Recorrida foi citada na execução, tal dívida já se encontrava prescrita, sendo a mesma inexigível nesse momento, tal como se decidiu na sentença recorrida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

A sentença recorrida, considerou provados os seguintes factos:

A) Em 28.09.1999, a ora Impugnante celebrou com a sociedade B..... – Sociedade de Serviços e Investimentos e Comércio de Imobiliários, Lda o denominado contrato de “COMPRA E VENDA”, no qual esta última sociedade declarou vender à Impugnante, e esta declarou aceitar essa venda, pelo

preço global de Esc. 90.000.000\$00 (€ 448.918,11), dois lotes de terreno para construção sítos em , freguesia do concelho de Maфра, descritos na Conservatória de Registo Predial de Maфра sob os n.ºs 1026 e 1160;

B) No contrato mencionado em A) supra a Impugnante declarou que os imóveis adquiridos por tal contrato destinavam-se à revenda;

C) A aquisição de imóveis efectuada pelo contrato mencionado em A) supra beneficiou da isenção do imposto municipal de sisa prevista no n.º 3 do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e dos Impostos sobre as Sucessões e Doações (acordo – facto reconhecido nos artigos 39º e 40º da petição inicial e no artigo 3º da contestação);

D) Por despacho datado de 20.07.2009, proferido pelo Chefe de Finanças Adjunto do Serviço de Finanças de Maфра, foi determinada a liquidação de sisa devida pela aquisição de imóveis mencionada em A) supra, no valor total de € 30.037,08, bem como dos correspondentes juros compensatórios no valor de € 8.547,81, por considerar que a referida aquisição deixou de beneficiar da isenção mencionada em C), nos termos do artigo 16.º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal de Sisa e dos Impostos sobre as Sucessões e Doações, por a Oponente não ter procedido à revenda dos referidos imóveis no prazo de três anos (cfr. documentos de fls. 61 a 64 dos autos);

E) O despacho e a liquidação mencionados na alínea anterior foram notificados à ora Oponente pelo ofício n.º 6170, de 20.07.2009 (cfr. documentos de fls. 61 dos autos);

F) Não tendo a ora Oponente procedido ao pagamento do imposto liquidado, o Serviço de Finanças de Maфра instaurou contra a mesma, em 04.09.2009, o processo de execução fiscal n.º 1546200901088351, para cobrança do referido imposto (cfr. capa do processo e certidão de dívida de fls. 69-70 dos autos e fls. 1 e 2 da certidão do processo de execução);

G) Em 11.09.2009, a ora Oponente foi citada para a execução identificada na alínea anterior (cfr. documentos de fls. 71 dos autos e fls. 3 da certidão do processo de execução);

H) Em 08.10.2009, deu entrada no Serviço de Finanças de Maфра a presente oposição (cfr. fls. 6-7 dos autos).

A questão em causa nestes autos obteve já decisão no acórdão do Pleno do Sta de 10-04-2013, no proc. n.º 01135/12, onde foi consagrado o entendimento de *que o prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48º da LGT), sendo o termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de Sisa (arts. n.ºs. 11º n.º 3, 16º n.º 1 CIMSISD e 48º n.º 1 da LGT) reportado à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.*

A questão foi largamente debatida, vindo a firmar-se na posição constante do acórdão acabado de referir onde se alinham vários argumentos em sentido contrário dos defendidos pela recorrente, com os quais concordamos e que passamos a transcrever:

«O facto tributário pode definir-se como o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária; constituindo, portanto, o pressuposto de facto cuja realização origina um determinado efeito jurídico: no caso, o nascimento da obrigação tributária (art. 36º da LGT). Ou, nas palavras de Alberto Xavier, (Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, p. 316.) o facto tributável é o facto típico revelador de capacidade contributiva objecto dessa tipificação legal.

Por outro lado, as isenções (que não devem confundir-se com as situações de não incidência), configuram-se como benefícios fiscais, caracterizados, estes, como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (art. 2º do EBF).

O facto tributário gerador da obrigação do imposto da Sisa consiste, especificamente, na transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis (art. 2º CSisa) estando a sujeição passiva imputada àqueles para quem se transmitirem os bens (art. 7º do mesmo código).

E a isenção de sisa de que goza a aquisição de prédios para revenda está sujeita a condição resolutiva (art. 270º do CCivil), caducando se os mesmos não forem vendidos no prazo de 3 anos (arts. 11º, n.º 3 e 16º, n.º 1, ambos do CSisa): o que significa que só com a não verificação dessa condição se produzem todos os efeitos fiscais concretizados na transmissão – cfr. o ac. de 24/01/07, rec. n.º 1029/06, deste STA.

Na verdade, «Nem sempre a norma tributária material se limita a construir os factos a que respeita - constitutivos ou impeditivos - em termos de lhes imprimir uma eficácia plena e imediata. Em certos casos, quer o facto tributável, quer o facto isento, vêem os seus efeitos dependentes da necessária verificação de um outro facto, previamente designado pela lei. É o que se passa nas isenções condicionais. Aqui, a lei submete a própria eficácia do facto impeditivo à verificação de um novo facto secundário, que é a conditio iuris, suspensiva ou resolutiva. Nos casos de isenção sujeita a condição suspensiva, a obrigação tributária nasce sujeita a condição resolutiva; e, paralelamente, nos casos de

isenção sujeita a condição resolutiva, o facto tributário vê a sua eficácia dependente de uma condição suspensiva.» (Alberto Xavier, *Ibidem*, p. 115.)

Ou seja, como se escreve no ac. do STA, de 17/4/1996, rec. n.º 014844 (in Apêndices ao DR, de 18/5/1998, pp. 1098 a 1104) «A obrigação de imposto, como obrigação ex lege, nasce com a ocorrência, na prática da vida, dos eventos naturais ou jurídicos que se ajustem aos pressupostos predeterminados, de forma geral e abstracta, pela lei de tributação: logo que se verifique o preenchimento do quadro dos pressupostos pré-estabelecidos na lei, a obrigação de imposto irrompe na Ordem Jurídica.

Mas esta eficácia constitutiva do facto tributário definido pela norma tributária material pode ser paralisada pela previsão legal de um outro facto que impede a produção dos efeitos jurídicos daquele ou seja, do nascimento da obrigação de imposto.

Estamos, então, perante uma isenção, perante um facto impeditivo autónomo e originário, independente do facto tributário em cuja conformação ele não entra, distinguindo-se, assim, dos elementos que o possam delimitar negativamente.

Entre as isenções do imposto em causa previstas na lei contava-se precisamente aquela de que beneficiou o recorrente: as aquisições de prédios para revenda, nos termos do art. 13º A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no art. 111º do Código da Contribuição Industrial, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda (art. 11º, n.º 3 C.S.I.S.D.).

Mas esta isenção não estava definida em termos absolutos ou definitivos, em termos de ficar irrevogavelmente definida a situação do sujeito passivo do imposto quanto ao não despoletamento da eficácia constitutiva do facto tributário e, conseqüentemente, quanto, a jamais, poder ser devedor de imposto.

É que a lei – art. 16º, n.º 1º, na redacção original do C.S.I.S.D., tuteladora da situação -, tendo em conta a realização dos interesses que prosseguia com a concessão da isenção, que era a de evitar uma dupla tributação quando fosse de todo evidente que as aquisições dos prédios se inseriam no exercício da actividade comercial e industrial de aquisições de prédios para revenda, estabeleceu condições para tal isenção, sujeitando-a à não verificação de certos eventos futuros que constituiriam justificação legal da inexistência daqueles interesses: os beneficiários perderiam a isenção logo que os prédios adquiridos para revenda não fossem transaccionados dentro do prazo de dois anos ou o fossem novamente para revenda.

Quer dizer: a isenção estava sujeita a uma condição resolutiva cuja verificação, implicando que deixasse de existir obstáculo à produção dos efeitos constitutivos do facto tributário, determinava a imediata constituição da obrigação do imposto.

4.5. Por outro lado é de salientar que, como refere o Cons. Jorge de Sousa, (Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, Areas Editora, 2ª ed. 2010, pp. 44 e ss.) enquanto nas obrigações civis o prazo da prescrição não começa a correr enquanto o direito não puder ser exercido (cfr. art. 306º, n.º 1, do CCivil) sendo que se a dívida for ilíquida o prazo só se inicia após o seu apuramento (n.º 4 do mesmo normativo), já nas obrigações tributárias decorrentes de impostos não é assim: nestas, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única (n.º 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12).

Isto, independentemente de estar ou não já liquidada a obrigação tributária pois a prescrição refere-se directamente ao facto tributário, pelo que pode ter lugar sem que tenha ocorrido a respectiva liquidação. (Cfr. neste sentido, o Cons. Benjamim Rodrigues, A Prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, pág. 287, bem como, na jurisprudência, o ac. do STA, de 22/10/1997, rec. n.º 21.813, in Apêndice ao DR, de 30/3/2001, pp. 2704 a 2707.)

E que o afastamento da regra prevista no n.º 1 do citado art. 306º do CCivil, parece ter sido representado pelo legislador resulta, igualmente, do facto de, para efeitos de caducidade do direito à liquidação, a al c) do n.º 2 do art. 46º da LGT prever que o respectivo prazo se suspende «Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal de cumprimento da condição», ao passo que, para efeitos de prescrição da obrigação tributária, o art. 49º da LGT nada prescreve a respeito dessa mesma situação, sendo que, no entanto, há outras situações em que, relativamente ao IMT e ao Imposto do Selo, se prevêem termos iniciais especiais, como actualmente sucede no âmbito do IMT e do CIS [no âmbito do IMT, se for desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do art. 26º do CIMT, ao prazo de prescrição acresce o tempo por que o desconhecimento tiver durado (n.º 2 do art. 40º do CIMT); no âmbito do Imposto do Selo, se forem entregues ao ausente quaisquer bens por cuja aquisição não tenha ainda sido liquidado imposto (cfr. n.º 2 do art. 48º do CIS), o prazo de prescrição conta-se a partir do ano seguinte ao da entrega dos bens; se forem outorgados actos ou contratos celebrados por documento particular autenticado, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, o prazo de prescrição conta-se a partir da data da promoção do registo predial (n.º 4 do art. 48º do CIS, aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12); e se for desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do art. 26º do CIMT, ou tiver sido suspenso o processo de liquidação, nos termos dos arts. 34º

e 35º do CIS, ao prazo de prescrição acresce o tempo por que o desconhecimento ou a suspensão tiver durado (art. 48º, n.º 3, do CIS)].

Por outro lado, como se salienta no ac. do Pleno desta Secção do STA, de 24/2/2010, rec. n.º 0873/09, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 8º da LGT, «estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária “a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade”», daqui decorrendo que «as características da prescrição das obrigações tributárias estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal», ou seja, «todos os pressupostos da prescrição, incluindo, necessariamente, os relativos ao regime do seu prazo, têm de constar da legislação tributária, não sendo admissível a integração das suas lacunas por via analógica (cfr. art. 11º da LGT). Daí ressalta que vigora, nas relações jurídico-tributárias, o princípio de tipicidade fiscal, segundo o qual a tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto. (...)

Daqui se extrai que as referidas leis tributárias sempre fixaram, como momento a atender para a contagem do início do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário e não ao despacho que declarou a caducidade dos benefícios fiscais e muito menos a sua notificação ao contribuinte, salvo o disposto em lei especial. Por isso, por imposição do princípio da legalidade, a declaração da revogação da isenção dos impostos como o “dies a quo” a que se deve atender para início da contagem do prazo de prescrição só será admissível se existir norma que o autorize.

Ora, no caso em apreço, a lei não o prevê, nomeadamente para “as situações em que por força da atribuição de uma isenção de imposto se impediu a norma de incidência de operar e se obstruiu a eclosão imediata da obrigação tributária”, como bem se anota no voto de vencido de fls. 145 e 146.

Aliás e como se salienta no Acórdão desta Secção do STA de 26/11/03, in rec. n.º 1.113/03, em que Relator é o mesmo, “cabe notar que, mesmo no regime geral, ao contrário do que acontece no que concerne ao prazo de caducidade do direito à liquidação, que se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, ao mesmo facto não confere a lei relevância quanto ao decurso do prazo de prescrição – vd. artigos 46º n.º 2 alíneas b) e c) e 49º n.ºs 1 e 3 da LGT, bem como os revogados artigos 27º do Código de Processo de Contribuições e Impostos e 34º do Código de Processo Tributário”.

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os acórdãos desta secção do STA de 28/5/03, in recs. n.ºs 424/03 e 425/03.

Sendo assim, referindo-se a prescrição à obrigação tributária, podemos concluir que o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, se o regime aplicável for o do CPCI ou do CPT ou a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única, se o regime aplicável for o previsto na LGT.»

Ora, não obstante a realidade factual subjacente à pronúncia deste aresto se reportar a uma situação de isenção de IA, IVA e direitos aduaneiros, relativos à introdução no consumo de um veículo automóvel, a argumentação dele constante não deixa de ser aplicável ao presente caso.

5.2.3. Não se desconhece, também, que para alguns autores, o facto tributário, no caso de isenção prevista no n.º 3 do art. 11º do CSisa, ocorre na data da caducidade da isenção, por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integra na sua esfera patrimonial. (Cfr. Diogo Leite de Campos, *Aplicação no tempo da taxa da sisa/IMT*, in *Boletim da Ordem dos Advogados*, n.º 28, Setembro/Outubro, de 2003, pp. 28/29; e Nuno Sá Gomes, *Tributação do Património, Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto* (2004), Almedina, 2004, pp. 142 a 148.)

Partindo do princípio de que tal isenção se reconduz a uma verdadeira delimitação negativa da incidência (exclusão tributária) e não a uma isenção em sentido próprio, considera-se, então, que também o facto tributário ocorrerá na data da caducidade da isenção, por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integra na sua esfera patrimonial. Ou seja, nos casos de aquisição de imóveis para revenda, o adquirente encara o imóvel como mercadoria, como bem que não é contabilizado no imobilizado, como “mercadoria” para venda; e, assim sendo, o facto tributário (rectius a “transmissão”) só tem lugar quando o imóvel passa a fazer parte do imobilizado da empresa pela caducidade da chamada “isenção” (a qual não é – neste entendimento – uma verdadeira isenção). Assim, só quando o imóvel passou a integrar o imobilizado da empresa por força da caducidade referida, é que o contribuinte passou a revelar capacidade contributiva para adquirir imóveis e só nessa data, verdadeiramente, adquiriu aquele imóvel (até aí, apenas teve capacidade financeira de gerir a sua actividade comercial até à venda do imóvel, que não teve lugar no prazo de três anos). Daí que, sendo nessa data que o contribuinte passa a ser adquirente «de facto» e verdadeiro proprietário do imóvel, será também nessa data que o legislador entende que nasce o facto tributário, entendimento que se coaduna, quer com o actualmente disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 18º do CIMT (bem como com o disposto no art. 38º da Lei n.º 26/2003, de 30/7, que aprovou o CIMI e o CIMT), ao disporem que o «imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do

facto tributário» e que «se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data de liquidação», quer com o que já decorria do disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 10º do Código da Contribuição Autárquica, quer, finalmente, com o que também se dispõe na alínea e) do n.º 1 do art. 9º do CIMI, pois que todos estes normativos configuram aquelas situações como delimitações negativas da incidência, uma vez que o imposto respectivo só é devido a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que o prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda (sendo que, de acordo com o estabelecido nos n.ºs. 2 e 3 do mesmo art. 9º do CIMI, caso ao prédio seja dada diferente utilização, o imposto é liquidado por todo o período decorrido desde a sua aquisição e é devido a partir do ano, inclusive, em que a venda do prédio tenha sido retardada por facto imputável ao respectivo sujeito passivo).

Trata-se, porém, (com o devido respeito) de entendimento que nem se coaduna com a reafirmada natureza de uma isenção sujeita a condição resolutive, nem com a consideração de que o facto de um prédio adquirido para revenda não ter sido vendido no prazo de 3 anos, não significa que o adquirente o tenha que inscrever, imperativamente, no activo imobilizado, por o mesmo ter deixado de ser mercadoria: na verdade, o adquirente pode continuar a pretender revender o prédio e este pode vir a ser revendido em qualquer ano posterior.

Portanto, para além da relevância fiscal que a não revenda naquele prazo de 3 anos implica (em termos da liquidação da respectiva sisa – ou, actualmente, do IMT), não se vê que deva apelar-se também ao decurso desse prazo para efeitos de o considerar como factor determinativo da capacidade contributiva para a aquisição do imóvel e, por essa via, como factor determinativo da verdadeira transmissão, em ordem a considerar esta última data como momento da verificação do facto tributário.»

4.4. Não encontramos razões para divergir deste entendimento (que foi o acolhido no acórdão recorrido).

E também não se nos afigura que colham as asserções, por parte do MP, no sentido de que esta argumentação confunde, conceptualmente, facto tributário com obrigação tributária, desprezando o facto impeditivo autónomo da isenção, que se interpõe entre aqueles e que, por outro lado, a interpretação literal da norma constante do art. 48º, n.º 1, da LGT, ignora o princípio geral de direito constante do n.º 1 do art. 306º do CCivil, o qual se destina a prevenir situações de prescrição com perversão da teleologia do instituto: penalização do credor com a extinção da obrigação por negligência na cobrança do crédito.

Com efeito, e como salienta José Maria Fernandes Pires (Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, ed. Almedina, 2010, p. 442.) sendo certo que uma coisa é a transmissão sujeita a imposto e outra coisa diferente é o nascimento da obrigação do pagamento do imposto, também é certo que a transmissão ocorre, no caso, com a aquisição do prédio para revenda e é nessa data que ocorre o facto gerador da obrigação de imposto; e é nessa data, e em face desse facto, que nasce a relação jurídica tributária, sendo que, porém, a obrigação de liquidação e de pagamento do imposto só nasce quando decorrerem os 3 anos sem que o prédio tenha sido revendido.

E quanto à não relevância absoluta do princípio geral de direito constante do n.º 1 do art. 306º do CCivil, é de referir, para além das razões acima já explicitadas, que, como lembra Alberto Xavier (embora no âmbito da eficácia do facto tributável e do acto tributário), apesar de poder dizer-se (como Tesoro) que o prazo de prescrição do débito tributário deve logicamente decorrer do momento em que a cobrança pode ser efectuada, ou seja, do momento em que a lei fixa o vencimento da obrigação - e que é simultâneo ou posterior ao acto tributário, «se esta proposição pode ser válida no campo das obrigações de Direito Privado, em que a prescrição sanciona uma inércia do credor, não o é necessariamente no das obrigações de imposto em que, dado o carácter indisponível do crédito, o fundamento da prescrição não reside tanto na inércia do credor, como em puras considerações de certeza e segurança jurídica». (Ob. cit., pp. 552/553, citando o autor, também neste sentido, Alexandre do Amaral, Direito Fiscal, pp. 224 e ss. e Cardoso da Costa, Curso..., p. 309 e nota 2.)

Acresce que, não se vê que possa ignorar-se a relevância da própria interpretação literal da dita norma constante do art. 48º, n.º 1, da LGT, pois que, apesar de a interpretação da lei não ser mais do que fixar o seu sentido e o alcance com que ela deve valer (o escopo final para que converge todo o processo interpretativo é o de pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei, (Cfr. Manuel de Andrade, Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis, pp. 21 e 26.) a letra representa, naturalmente, não só o ponto de partida, mas é também um elemento irremovível de toda a interpretação, funcionado o texto também como limite de busca do espírito. (Cfr. Oliveira Ascensão, O Direito, Introdução e Teoria Geral, Lisboa, 1978, p. 350.)»

Daí que não se sufrague o entendimento de que, apesar de a prescrição incidir sobre a obrigação tributária (da qual constitui causa extintiva) e não sobre o facto tributário, a norma constante do art. 48º n.º 1 LGT se deva interpretar restritivamente, com o sentido de que nos impostos de obrigação única o prazo de prescrição se inicia a partir da data da ocorrência do facto tributário apenas quando este gerar a formação imediata da obrigação tributária, por inexistência de facto impeditivo configurado em isenção.

4.5. E assim, pelo exposto, concluímos que: (i) não prevendo o n.º 1 do art. 48º da LGT a suspensão do prazo de prescrição no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada (ao contrário do que sucede com o prazo de caducidade da liquidação do imposto – alínea c) do n.º 2 do art. 46º da LGT); (ii) integrando a matéria da prescrição da obrigação tributária (quer os pressupostos da prescrição, quer os pressupostos relativos ao regime do respectivo prazo) o âmbito das garantias dos contribuintes e (iii) fixando a LGT, como momento relevante para o termo inicial do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário (sendo este o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária), não é de interpretar a norma contida no n.º 1 do art. 48º da LGT com outro sentido que não seja o de que, no caso, o prazo de prescrição da sisa devida (imposto de obrigação única) se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão (aquisição por parte do sujeito passivo respectivo) e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu.

Daí que, retornando ao caso vertente, tendo o acórdão recorrido julgado prescrita a obrigação tributária em questão por considerar que para a definição do termo inicial do respectivo prazo de prescrição se deve atender apenas à data do facto tributário (ocorrido em 8/1/1999) não relevando o momento da caducidade da isenção do imposto, seja, igualmente, de concluir que o mesmo aresto decidiu de acordo com a lei aplicável, im procedendo, portanto, as Conclusões do recurso.

A sentença recorrida que deu amplo acolhimento ao entendimento que veio a ser plasmado no acórdão do Pleno que temos vindo a seguir, fez uma correcta aplicação dos factos ao direito que bem interpretou, o que determina a sua confirmação.

Deliberação

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2005. — Ana Paula Lobo — (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes. (revendo posição e por atenção ao disposto no artº 8º do C.Civil).

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Processo n.º 81/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banco A....., S. A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

O Banco A..... S.A., veio arguir a nulidade do acórdão que antecede, ao abrigo do disposto nas alíneas c), d) e e) do n.º 1 do artº 615º do Código de Processo Civil aplicável por força do disposto no n.º 1 do artº 666º do Código de Processo Civil, invocando:

a) padece de nulidade, dada a sua ininteligibilidade, e o venerando tribunal conheceu de questões de que não podia tomar conhecimento (artigo 615.º, n.º 1, alíneas c) e d) do código de processo civil) caso assim se não entenda:

b) padece de nulidade uma vez que o venerando tribunal condenou em objecto diverso do pedido (artigo 615.º, n.º 1, alínea e), 2.ª parte, do código de processo civil);

ainda para o caso de assim senão entender:

c) padece de nulidade uma vez que o venerando tribunal não conheceu de questões de que deveria ter apreciado (artigo 615º, n.º 1, alínea d), 1 parte, do código de processo civil) - as rendas de contratos securitizados e o caso da indemnização por perda total do bem (questões 2 e 3 do objecto de recurso)

d) padece de nulidade uma vez que o venerando tribunal não conheceu de questões de que deveria ter apreciado (artigo 615º, n.º 1, alínea d), 1 parte, do código de processo civil) — o requerimento da recorrida de 24 de Novembro de 2014 não ter aquele acórdão conhecido das questões que lhe cumpria conhecer e tendo tomado conhecimento de matéria que extravasa o âmbito do recurso.

A decisão proferida foi:

«conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e determinar a ampliação da matéria de facto, nos moldes supra mencionados».

Em fundamento de tal decisão, como do acórdão consta, indicou-se que uma questão em tudo idêntica àquela que é objecto deste recurso havia sido decidida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, admitindo que, verificadas certas condicionantes era compatível com o direito da União Europeia

que a Administração Tributária impusesse um cálculo do pro rata, idêntico ao imposto nestes autos e do qual diverge o impugnante.

Como no acórdão se refere: «*À circunstância de o Tribunal de Justiça ter considerado que a Administração Tributária poderia criar um sistema específico para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista não significa que, perante a legislação nacional tal sistema específico seja pura e simplesmente admitido, em todas as situações, como não o é, de resto, face à legislação comunitária.*

Resulta, de modo inequívoco, do acórdão do Tribunal de Justiça que tal situação será excepcional, quando a utilização desses bens e serviços de utilização mista seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos - aqueles que obtêm enquadramento na actividade exercida pelo banco e que não confere direito à dedução de imposto, por se tratar de actividade isenta -».

A anulação da sentença para ampliação da matéria de facto faz com que todas as questões suscitadas na impugnação hajam de ser apreciadas de novo à luz do novo acervo factual apurado, tendo em conta as decisões do TJUE proferidas sobre a matéria, na medida em que tenham aplicação aos autos, pelo que se considerou prematuro o conhecimento das demais questões suscitadas na impugnação que necessariamente terão que ser conhecidas, uma a uma pelo Tribunal recorrido após essa ampliação da matéria de facto.

Limitado que está o Supremo Tribunal Administrativo nos seus poderes de cognição à matéria de direito, e, entendendo que faltavam apurar certos factos que teve como imprescindíveis para proferir esse enquadramento jurídico, anulou a decisão para ampliação da matéria de facto.

Assim, não pode dizer-se que não foi conhecido o objecto do recurso, nos limites configurados pelo recorrente, nem que o Supremo conheceu de questões que extravasavam o objecto do recurso, que deixou de conhecer questões suscitadas no recurso, nem sequer que procedeu a um errado enquadramento jurídico da questão sub judicis dado que a decisão foi de que, não dispondo de elementos suficientes para proferir decisão, determinar que a 1ª instância apurasse os factos a tanto necessários, seguindo, de resto a indicação nesse sentido dada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, na decisão proferida em reenvio prejudicial no processo 1017/12. Ou seja a decisão foi de que não há suporte fáctico suficiente para aplicar o direito, que deve ser completado.

Qualquer recurso comporta sempre este – *objecto implícito* – que, mesmo que não erigido pelo recorrente como questão a dirimir, pode ser suscitado pelo Supremo Tribunal Administrativo em conformidade com o disposto nos 682.º, n.º 3 do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artº 281º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Na jurisdição tributária, quando estejam em causa apenas questões de direito o recurso das decisões proferidas pelos Tribunais de 1ª instância são conhecidos pelo Supremo Tribunal Administrativo que, não tendo poderes de apreciação da matéria de facto, quanto ao acervo probatório em questão terá necessariamente que se socorrer dos poderes de que gozam os Tribunais da Relação em recurso de apelação e constantes do artº 662º do Código de Processo Civil.

Assim, não tendo o acórdão que antecede tomado efectivo conhecimento do recurso não pode logicamente enfermar de vício de excesso de pronúncia ou omissão de pronúncia, como arguido, determinativo de uma qualquer nulidade.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir as arguidas nulidades do acórdão que antecede.

Custas pelo recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 6 de Maio 2015.

Assunto:

Propinas. Taxas. Prescrição. Termo Inicial do Prazo. Aplicação da LGT. Facto Tributário.

Sumário:

- I — A propina devida a ente público de ensino superior assenta num esquema sinálgmático de retribuição de um serviço público de ensino prestado ao estudante, constituindo a contraprestação pecuniária devida pela prestação efectiva desse serviço, ou taxa de frequência das disciplinas ou unidades curriculares do curso em que ele se inscreveu e que lhe vão ser ministradas pelo ente público durante um determinado período lectivo.*
- II — O pressuposto de facto ou facto gerador da propina é a prestação efectiva desse serviço, ainda que o utente possa dele não fazer uso e ainda que não se verifique a contemporaneidade ou a simultaneidade das prestações. E ainda que a liquidação e pagamento da propina sejam, por imposição legal, prévios ao momento em que a prestação do serviço se conclui e completa, ela pressupõe sempre a efectividade da prestação administrativa futura, a qual tem, em regra, a duração de um ano lectivo, assentando, portanto, num facto naturalisticamente duradouro que vai sendo executado ao longo desse período de tempo e que só se completa quando finda a prestação do serviço.*
- III — A propina constitui, assim, uma taxa à luz da tipologia consagrada no artigo 4.º da LGT, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado nesta lei, não só por força do n.º 2 do seu artigo 3º, que a inclui na categoria de «tributos», como por força do seu artigo 1.º, onde se preceitua que esta Lei regula «as relações jurídico-tributárias».*
- IV — A propina está sujeita não só ao prazo de prescrição de oito anos previsto no artigo 48.º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do artigo 306.º do Código Civil.*
- V — A propina não pode classificar-se como um «tributo periódico», constituindo, antes, um «tributo de obrigação única», cujo prazo de prescrição se inicia, por isso, na data em que o facto tributário ocorre (artigo 48.º, n.º 1, da LGT).*
- VI — E porque o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.*

Processo n.º 143/15-30.

Recorrente: Universidade de Coimbra.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Universidade de Coimbra recorre para este Supremo Tribunal, ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 31 de Outubro de 2014, que julgou procedente a oposição deduzida por A....., com os sinais dos autos, à execução fiscal n.º 0710201401007459, que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de dívida respeitante a propinas devidas à Universidade de Coimbra relativas ao ano lectivo de 2005/2006 e respectivos juros de mora, por prescrição da dívida exequenda.

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

A. *Vem o presente recurso interposto pela recorrente Universidade de Coimbra da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra nos autos em epígrafe, sentença que considerou procedente a oposição à execução deduzida pela oponente A....., considerando extinto, por prescrição, o crédito exequendo.*

B. *O Tribunal a quo julgou incorrectamente duas questões suscitadas na oposição à execução fiscal: a) no que concerne ao enquadramento jurídico das propinas, a decisão recorrida considerou, erradamente, que a “taxa de frequência” do ensino superior/propina constitui “outra espécie tributária criada por lei” (Art. 3.º, n.º 2 da LGT) e, nessa medida, um tributo sujeito, de acordo com a natureza das matérias, aos regimes previstos na Lei Geral Tributária, no CPPT, no CPA e demais legislação, bem como nos Códigos Civil e de Processo Civil (Artigo 2.º da LGT); b) relativamente ao início da contagem do prazo de prescrição, entendeu o Tribunal a quo que (...) aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos, configura uma analogia legalmente proibida. Deste modo, tal termo*

inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral – artigo 306.º do Código Civil – segundo o qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido (...)

C. Quanto ao enquadramento legal das propinas, a sentença recorrida não foi no sentido da jurisprudência dominante do STA, designadamente dos acórdãos de 04-11-97, proferidos no processo n.º 041931, de 12/12/1996, no processo n.º 040573, de 16/10/1997, no processo n.º 042123, de 4/12/1997, no processo n.º 042602, 23/10/1997, no processo n.º 042288, de 26/06/1997, no processo n.º 041930, pelo plenário do Tribunal Constitucional, no Acórdão 148/94, proferido no processo n.º 530/92, e mesmo das decisões proferidas pelos Juízos Liquidatários do tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, no âmbito do processo n.º 494/05.8BEPRT, bem como do enquadramento da questão plasmado pelos Tribunais Administrativos e Fiscais de primeira instância que decidiram de forma contrária (quanto a todos os pontos que o Recorrente considera erroneamente julgados na decisão recorrida) em processos de cobrança de propinas em que era exequente a aqui Recorrente, em concreto nos processos n.ºs 755/13.2BEBRG, 38/13.8BEAVR, 256/13.9BEAVR, 757/12.6BECBR, 26/13.4BECBR, 440/13.5BECBR, 767/13.6BEBRG, 232/14.4BECBR e 722/12.3BECBR.

D. Em todos os citados acórdãos e sentenças se entende que as propinas são taxas, como são, efectivamente.

E. Ao não aplicar ao caso em apreço, ainda que subsidiariamente, as regras de contagem do prazo de prescrição previstas no art. 48.º da LGT, a decisão recorrida **decidiu em sentido oposto a outra decisão proferida pelo Supremo tribunal Administrativo, em concreto no acórdão do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842.** Se a decisão recorrida aplica o prazo de prescrição de oito anos, previsto no art. 48.º da LGT, à propina reclamada pela exequente nos presentes autos, terá, por maioria de razão, que aplicar as regras de contagem do prazo previstas no mesmo normativo.

F. Por outro lado, a decisão recorrida está em contradição com o entendimento perfilhado pelos Tribunais Administrativos e Fiscais que, por decisões proferidas nos processos n.ºs 755/13.2BEBRG, 38/13.8BEAVR, 256/13.9BEAVR, 757/12.6BECBR, 26/13.4BECBR, 440/13.5BECBR, 767/13.6BEBRG, 232/14.4BECBR e 722/12.3BECBR, aplicaram às propinas, quanto ao dies a quo, a norma do n.º 1 do art. 48.º da LGT.

G. A aplicação das regras de contagem do prazo previsto no art. 48.º da LGT ao caso em apreço não constitui aplicação analógica, mas máxime, extensiva ou **subsidiária.**

H. Nas obrigações tributárias decorrentes de impostos periódicos, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12)

I. A norma do art. 48.º da LGT aplicar-se-á em toda a sua extensão, quer quanto ao prazo quer quanto ao modo de contagem do mesmo, à propina reclamada nos presentes autos; e se assim não se entender, terá então a mesma norma que se aplicar extensiva ou subsidiariamente à dívida reclamada nos presentes autos, e não a norma do artigo 306.º do Código Civil.

J. A decisão recorrida está em manifesta oposição com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual, no específico campo aduaneiro, o instituto da prescrição das obrigações tributárias, à míngua de preceito legal directamente aplicável, será contemplado, subsidiariamente, pelo regime da prescrição das obrigações tributárias em geral; devendo aplicar-se, quanto à contagem do prazo de prescrição, subsidiariamente, as regras plasmadas no art. 48.º da LGT e não o regime do Código Civil (V. ac. do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842, disponível em www.dgsi.pt).

K. Já as decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais consideraram, em processos cujo objecto era em tudo idêntico ao presente, que “Na presente situação, o facto tributário é a frequência daquele ano de ensino que deu origem ao dever de pagamento da respectiva propina e não a sua inscrição. Ora, é com o terminus do facto (e não do acto) que emerge o início do prazo prescricional. Por isso, o prazo prescricional nos termos do n.º 1 do art. 48.º da LGT de 8 anos aplicado à presente situação tem de ser calculado a partir do termo do ano de 2006, ou seja após 31.12.2006. Deste modo, a verificar-se a prescrição esta ocorreria após 31.12.2014.”

L. Deverá a decisão recorrida ser substituída por outra que considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2007 e, em sua consequência, deverá julgar-se improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

M. Deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença na parte em que considera aplicável ao caso em apreço o art. 306.º do Código Civil para efeitos de contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda e proferir-se acórdão considere como início do prazo de prescrição o dia 01/01/2007, ao abrigo do disposto no art. 48.º da LGT e em consequência considere improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

Assim se fazendo Justiça!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 218 a 220 dos autos, no qual sustenta estarem verificados os requisitos do recurso por oposição de julgados, e,

quanto ao mérito, o *provimento do recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando improcedente a oposição*, pois que a propina é de qualificar como *taxa duradoura ou periódica*, sendo de lhe aplicar o regime da prescrição da Lei Geral Tributária (LGT) para os impostos periódicos, o que, no caso dos autos, contando o início do prazo desde 2007.01.01, e atenta a interrupção da prescrição ocorrida em inícios de 2014 com a citação da executada (que elimina o prazo prescricional ocorrido anteriormente), conduz a que *a dívida exequenda não se mostra extinta por prescrição*.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento ao ter julgado prescrita a dívida exequenda (proveniente de propinas devidas à Universidade de Coimbra).

Não obstante o presente recurso ter sido interposto ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT - *porquanto foram proferidas mais de três decisões por tribunal de igual grau que perfilham solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito* (cfr. requerimento de interposição de recurso a fls. 147/148 dos autos), invocando ainda a recorrente oposição com o decidido no Acórdão deste STA de 8 de Março de 1995, proferido no recurso 018842, certo é que o valor da causa - € 1550,60 - é superior ao da alçada aplicável - 1250 euros -, daí que o presente recurso sempre seria de admitir ao abrigo do n.º 4 do artigo 280.º do CPPT (na redacção anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31.12). Irrelevante se torna, pois, apreciar se estamos ou não perante *decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de* (alteração) *substancial de regulamentação jurídica*.

5 – Matéria de facto

Na decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) A oponente efetuou a sua inscrição no curso de licenciatura em Matemática no Ramo Científico da Universidade de Coimbra, no ano letivo de 2005/2006, no dia 24/09/2005.

B) Em 31/12/2013 a Universidade de Coimbra emitiu a Certidão de Dívida n.º 2013-10000607, de fls. 33 que se dá por integralmente reproduzida, com base na qual foi instaurada contra a oponente a execução fiscal n.º 0710201401007459 – fls. 32.

C) A oponente foi citada para a execução fiscal, através do ofício de fls. 32, que se dá por integralmente reproduzido.

6 – Apreciando.

6.1 Do mérito do recurso

A sentença recorrida, a fls. 130 a 136 dos autos, julgou procedente a oposição oportunamente deduzida pela ora recorrida à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de dívida emergente do não pagamento de propina universitária relativa ao ano lectivo de 2005/2006 e respectivos juros de mora no entendimento de que se encontrava prescrita a dívida exequenda.

Para assim decidir, considerou o tribunal “a quo” que a “*taxa de frequência do ensino superior*”, designada de propina tinha a natureza jurídica de “*outra espécie tributária criada por lei* (Art. 3.º, n.º 2 da LGT), e não a natureza de “taxa”, de “preço” ou de “contribuição especial”, sendo um tributo sujeito, de acordo com a natureza das matérias, aos regimes previstos na Lei Geral Tributária, no CPPT, no CPA e demais legislação, bem como nos Códigos Civil e de Processo Civil (cfr. sentença recorrida, a fls. 132/133 dos autos), mais considerando que *aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos configura uma analogia legalmente proibida (...)*, daí que *tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral – art. 306.º do Código Civil – segundo o qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito possa ser exercido, afigurando-se-lhe que o dies a quo do prazo de prescrição das propinas coincide com a data do termo do prazo de pagamento, que variará consoante o estudante opte pelo pagamento único ou em três prestações, já que só após o respectivo decurso é possível à entidade credora exercer o seu direito à cobrança coerciva*. Daí que, no caso dos autos, *iniciando-se o prazo de prescrição das dívidas exequendas no dia 1/12/2005, o mesmo completou-se em 1/12/2013 pelo que, à data da emissão da certidão de dívida, já se encontrava esgotado o prazo prescricional de 8 anos* (cfr. sentença recorrida, a fls. 135/136 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente Universidade de Coimbra, alegando, em síntese, que a dívida em causa tem a natureza de taxa, sendo-lhe aplicável subsidiariamente o disposto no artigo 48.º da LGT, não apenas quanto ao prazo de prescrição mas igualmente quanto ao termo inicial deste prazo, *in casu*, o dia 1 de Janeiro de 2007, razão porque entende que a dívida exequenda não está prescrita.

Também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos defende o provimento do recurso, sustentando que a propina é de qualificar como *taxa duradoura ou periódica*, sendo de lhe aplicar o regime da prescrição da LGT para os impostos periódicos, o que, no caso dos autos, contando o início do prazo desde 2007.01.01, e atenta a interrupção da prescrição

ocorrida em inícios de 2014 com a citação da executada (que elimina o prazo prescricional ocorrido anteriormente), conduz a que *a dívida exequenda não se mostra extinta por prescrição*.

Vejamos.

A questão da natureza jurídica da taxa de frequência/propina e do respectivo *dies a quo* do prazo de prescrição foi decidida por este Supremo Tribunal em Acórdão do passado dia 22 de Abril, proferido em julgamento ampliado realizado ao abrigo do artigo 148.º do CPTA no recurso n.º 1957/13, em termos que merecem a nossa inteira adesão e a que, mesmo que assim não fosse, estaríamos vinculados.

Nesse Acórdão, para cuja proficiente fundamentação se remete, se decidiu que a “taxa de frequência” ou “propina” corresponde a uma taxa de obrigação única, devida pela prestação – durante um semestre ou um ano lectivo –, de um serviço público de ensino superior e cujo *dies a quo* do prazo de prescrição corresponde ao termo do período em que se verificou o facto tributário, de harmonia com o disposto no artigo 48.º da LGT, contando-se dessa data os oito anos do prazo de prescrição previsto no mesmo preceito legal.

Daí a necessidade de apurar, em face do calendário escolar da Universidade de Coimbra do ano e curso em causa (2005/2006 e Curso de licenciatura em Matemática no Ramo Científico, no caso dos presentes autos: cfr. o n.º 1 do probatório fixado), em que dia e mês do calendário do ano de 2006 terminou o ano lectivo de 2005/2006 em que a recorrida se matriculou, facto este que não se encontra fixado no probatório da sentença recorrida e que este STA, como tribunal de revista, não pode estabelecer, por carecer de poderes de cognição em matéria de facto.

Necessário é, pois, que o tribunal *a quo* amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa, o que passa por apurar e fixar o último dia do ano lectivo do referido curso universitário, impondo-se anular a sentença recorrida, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com referido.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em anular a sentença recorrida, a qual deve ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que acima se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Junte-se cópia do Acórdão deste STA do passado dia 22 de Abril, proferido no recurso n.º 1957/13, para cuja fundamentação se remete.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao *Diário da República*, no volume correspondente à data em que foi proferido.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Taxa de justiça. Apoio judiciário. Impugnação judicial.

Sumário:

- I — *Há situações, designadamente, aquela em que à data da apresentação da petição inicial fáltem menos de cinco dias para o termo do prazo da caducidade, em que a lei, ao invés de exigir que, com a apresentação daquele articulado, o autor comprove o pagamento da taxa de justiça ou a concessão do apoio judiciário, se basta com a apresentação do documento comprovativo de que foi pedido o apoio judiciário, mas ainda não concedido (cf. n.º 5 do artigo 552.º, artigo 467.º, do CPC).*
- II — *Nessas situações, se o pedido de apoio judiciário vier a ser indeferido, deve o autor efectuar o pagamento da taxa de justiça em dez dias, sob pena de desentranhamento da petição inicial, «salvo se o indeferimento do pedido de apoio judiciário só for notificado depois de efectuada a citação do réu» (cf. n.º 6 do artigo 552.º, artigo 467.º, do CPC).*
- III — *Se não se comprovar a notificação do indeferimento do pedido de apoio judiciário antes da notificação da Fazenda Pública para contestar, a petição não será desentranhada, mas o autor não está dispensado de pagar a taxa de justiça; para*

tanto, deverá ser notificado para, em dez dias, pagar a taxa de justiça em falta com acréscimo de multa de igual montante, mas não inferior a 1 UC nem superior a 10 UC, tudo nos termos do n.º 4 do artigo 570.º (antigo 486.º-A) do CPC, aplicável à situação por analogia.

Processo n.º 154/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: A..... e Fazenda Pública.

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

1. RELATÓRIO

1.1 O Ministério Público (adiante Recorrente), através do seu Representante junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão por que o Juiz daquele Tribunal, com fundamento na verificação da excepção dilatória inominada decorrente da falta de pagamento da taxa de justiça na sequência do indeferimento de pedido de apoio judiciário, ordenou o desentranhamento da petição inicial, apresentada por A..... na impugnação judicial que aí deduziu contra uma liquidação, e julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e o Recorrente apresentou alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾:

«1- O Ministério Público promoveu a fls. 58 que fosse dado cumprimento ao disposto no n.º 5 do art. 570.º do actual CPC, aplicável ao impugnante e autor por força dos princípios da igualdade das partes, consagrado no art. 4.º do CPC e do princípio “pro actione”, o qual constitui uma concretização do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva e sob a cominação da FP ser absolvida da instância.

2- Assim não entendendo, o Sr. Juiz conheceu de imediato a excepção dilatória inominada de falta de pagamento da taxa de justiça e determinou o desentranhamento da petição inicial, nos termos do art. 467.º – n.º 6 e 552.º do CPC e julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º – alínea e) do CPC, decisão que o MP considera extemporânea, porque ao impugnante deveria ter sido concedida a faculdade prevista na parte final do n.º 5 do art. 570.º do actual CPC.

3- Salvo o devido respeito, parece-nos que deveria o autor ter sido notificado para pagar a taxa de justiça, acrescida da multa e, mesmo que assim se não entendesse, porque existe já contestação, não deveria ter sido ordenado o desentranhamento da petição, mas tão somente absolvida a Ré da instância, por falta do cumprimento do pressuposto processual do pagamento da taxa de justiça, pois a Ré FP já apresentara a sua contestação, defendendo a improcedência da impugnação.

4- A questão já foi parcialmente tratada em decisões deste Alto Tribunal, em vários acórdãos atrás citados, sendo a única diferença o facto de naqueles se tratar da notificação do oponente para pagar a taxa de justiça em falta, acrescida da legal multa e se entender que a oposição a um PEF equivale à contestação da execução proposta, mas, em tudo o mais se entende que os princípios acima referidos se dão como violados, caso não ocorra a aludida notificação.

(Vejam-se acórdãos do STA de 26/06/2013, proferido no P. 358/13, e de 27/11/2013, proferido no P. 361/13, ambos disponíveis em www.dgsi.pt).

5- Entendemos, tal como se decidiu no acórdão do TRP acima citado, que “neste caso parece-nos que deve ser concedido ao autor um tratamento igual ao que é concedido ao réu no art. 486.º-A, n.º 4 do CPC”, aplicável à data.

6- Não é pelo facto do n.º 5 do art. 570.º do CPC vir sistematizado na parte reguladora dos termos da contestação, que o mesmo não é aplicável ao autor, pois a razão de não haver norma idêntica prende-se com o facto do legislador achar quase impossível, na prática, a existência duma acção sem estar paga a taxa de justiça, ou haver decisão a conceder apoio judiciário, como se exige no n.º 3 do art. 552.º do CPC.

7- Foram violadas as normas previstas no n.º 5 do art. 570.º do CPC, aplicável por força do princípio da igualdade das partes consagrado no art. 4.º do mesmo diploma e do princípio “pro actione”, o qual constitui uma concretização do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva.

Nestes termos, procedendo o recurso e revogando-se: a sentença recorrida, a qual deverá ser substituída por um despacho que ordene o cumprimento do disposto no n.º 5 do art. 570.º do CPC como promovido, será feita JUSTIÇA!».

1.3 Não foram apresentadas contra alegações.

1.4 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Procurador-Geral Adjunto, que se absteve de emitir parecer com o fundamento de que era o Ministério Público o Recorrente.

1.5 Foram colhidos os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber (i) se, previamente à decisão proferida, de extinção da instância por impossibilidade superveniente na sequência do ordenado desentranhamento

da petição inicial por falta de pagamento da taxa de justiça dentro do prazo legal na sequência do indeferimento de pedido de apoio judiciário, devia o Impugnante ter sido notificado para pagamento da taxa de justiça devida, acrescida de multa, notificação que o Recorrente considera impor-se nos termos do n.º 5 do art. 570.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do princípio da igualdade de tratamento das partes consagrado no art. 3.º-A daquele mesmo Código, bem como do princípio *pro actione* e, subsidiariamente, (ii) se a falta de pagamento podia levar ao desentranhamento da petição inicial ou apenas, como sustenta o Recorrente, à absolvição da instância da Fazenda Pública.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel deu como provados os seguintes factos:

«A) Com a petição inicial o impugnante apresentou um pedido de apoio judiciário subscrito por si, apresentado em 26/02/2013 (fls. 3 a 25).

B) Os serviços da Segurança Social remeteram para o requerente o ofício constante de fls. 50 e 51, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por carta registada em 20/03/2013 (fls. 49 a 52, 60 e 61).

C) Nesse ofício o requerente foi notificado para juntar os documentos aí referidos, no prazo aí fixado, tendo sido expressamente advertido que a falta de junção dos documentos solicitados implica o indeferimento imediato do pedido de protecção jurídica no primeiro dia útil seguinte ao termo do prazo de resposta, não se procedendo a qualquer outra notificação (fls. 50 e 51).

D) O ofício não foi entregue ao destinatário em 21/03/2013, por não ter atendido o carteiro (fls. 49 a 52, 60 e 61).

E) O requerente foi avisado para levantar a correspondência (fls. 49 a 52, 60 a 61).

F) O requerente não reclamou a correspondência nos serviços dos CTT (fls. 49 a 52, 60 e 61).

G) O ofício foi devolvido à Segurança Social em 02/04/2013, por não ter sido reclamado pelo requerente (fls. 49 a 52, 60 a 61).

H) O ofício devolvido foi entregue na Segurança Social em 03/04/2013 (fls. 49 a 52, 60 e 61).

I) A Segurança Social juntou aos autos a informação e os documentos constantes de fls. 49 a 52, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

J) O pedido de apoio judiciário foi considerado indeferido nos termos constantes da decisão notificada ao oponente, referida em B) e C) (fls. 49 e seguintes).

K) O impugnante foi ainda notificado nestes autos dos documentos de fls. 49 a 52, por carta registada em 11/12/2013 e nada disse ou fez (fls. 55).

L) Até 13/02/2013, o impugnante nada disse ou fez, nem juntou aos autos o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça devida (dos autos).

M) A Fazenda Pública foi notificada para contestar a impugnação judicial em 07/05/2013 (fls. 27 a 29)».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A..... apresentou impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel. Com a petição inicial juntou documento comprovativo de que tinha pedido protecção jurídica, na modalidade de apoio judiciário, sob a vertente de dispensa de pagamento da taxa de justiça.

Ulteriormente, a Segurança Social, no âmbito do procedimento de protecção jurídica, remeteu-lhe uma carta, registada em 20 de Março de 2013, com vista a notificá-lo para juntar determinados documentos, com a cominação de que a falta de junção dos mesmos no prazo aí estabelecido – 10 dias úteis – implicaria o indeferimento imediato do pedido de protecção jurídica no primeiro dia útil seguinte ao termo do prazo de resposta, sem que houvesse lugar a qualquer outra notificação.

Essa carta não foi recebida pelo destinatário e foi devolvida ao remetente, apesar de ter sido deixado aviso pelo funcionário postal para o destinatário a levantar no posto dos correios.

Nos presentes autos, a Fazenda Pública foi notificada para contestar a impugnação judicial em 7 de Maio de 2013.

Por carta registada em 11 de Dezembro de 2013, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel notificou o Impugnante da junção aos autos dos documentos que a Segurança Social lhe remeteu a ele Impugnante pela carta de 20 de Março acima referida.

O Impugnante não comprovou nos autos o pagamento da taxa de justiça devida pela dedução da presente impugnação judicial.

Por decisão do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida já depois de junta a contestação aos autos, foi ordenado o desentranhamento da petição inicial por não ter sido paga a taxa de justiça dentro dos 10 dias após a notificação do indeferimento do pedido de apoio judiciário, atento o disposto no n.º 6 do art. 552.º do CPC, após o que julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, nos termos da alínea e) do art. 277.º do mesmo Código.

O Representante do Ministério Público junto daquele Tribunal discorda dessa decisão e dela interpôs recurso com os seguintes fundamentos:

i) antes de decidir pelo desentranhamento da petição inicial, devia o Tribunal *a quo* ter notificado o Impugnante para efectuar o pagamento da taxa de justiça devida, acrescida de multa e sob a cominação da Fazenda Pública ser absolvida da instância, ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 570.º do CPC, disposição legal que, embora prevista para a contestação, também deve considerar-se aplicável à petição inicial, por força dos princípios da igualdade das partes, consagrado no art. 4.º do CPC, e do *pro actione*, o qual constitui uma concretização do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva; ainda que assim não seja,

ii) devia o Tribunal *a quo* ter-se limitado a absolver a Fazenda Pública da instância e não a extinguí-la por impossibilidade superveniente, atento o disposto no n.º 6 do art. 552.º do CPC e uma vez que a Fazenda Pública já fora notificada para contestar e já apresentara a contestação.

Assim, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber *(i)* se, previamente à decisão de desentranhamento da petição inicial por falta de pagamento da taxa de justiça dentro do prazo legal na sequência do indeferimento de pedido de apoio judiciário, devia o Impugnante ter sido notificado para pagamento da taxa de justiça devida, acrescida de multa, nos termos do n.º 5 do art. 570.º do CPC, aplicável por força do princípio da igualdade de tratamento das partes consagrado no art. 3.º-A daquele mesmo Código, bem como do princípio *pro actione* e, subsidiariamente, *(ii)* se a falta de pagamento podia levar ao desentranhamento da petição inicial ou apenas, como sustenta o Recorrente, à absolvição da instância da Fazenda Pública.

2.2.2 DA CONSEQUÊNCIA PARA A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DA TAXA DE JUSTIÇA PELO IMPUGNANTE APÓS O INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE APOIO JUDICIÁRIO

Cumpre indagar da consequência que advém da falta de comprovação do pagamento da taxa de justiça inicial após o indeferimento do pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de taxa de justiça para a impugnação judicial cuja petição inicial foi apresentada com documento comprovativo do pedido de apoio judiciário requerido, mas ainda não concedido.

Considerou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que tal consequência é o desentranhamento da petição inicial, com base no disposto no art. 24.º, n.º 3, da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho (que aprovou o regime do acesso ao direito e aos tribunais) e no art. 552.º (antigo art. 467.º) n.º 6, do CPC. Vejamos o que nos dizem essas normas.

O art. 24.º, n.ºs 2 e 3, da Lei n.º 34/2004:

«[...]»

2. Nos casos previstos no n.º 4 do artigo 467.º do Código de Processo Civil e, bem assim, naqueles em que, independentemente das circunstâncias aí referidas, esteja pendente impugnação da decisão relativa à concessão de apoio judiciário, o autor que pretenda beneficiar deste para dispensa ou pagamento faseado da taxa de justiça deve juntar à petição inicial documento comprovativo da apresentação do respectivo pedido.

3 - Nos casos previstos no número anterior, o autor deve efectuar o pagamento da taxa de justiça ou da primeira prestação, quando lhe seja concedido apoio judiciário na modalidade de pagamento faseado de taxa de justiça, no prazo de 10 dias a contar da data da notificação da decisão que indefira, em definitivo, o seu pedido, sob a cominação prevista no n.º 5 do artigo 467.º do Código de Processo Civil».

Os n.ºs 3, 5 e 6 do art. 552.º (antigo art. 467.º) n.º 6, do CPC:

«[...]»

3. O autor deve juntar à petição inicial o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça devida ou da concessão do benefício de apoio judiciário, na modalidade de dispensa do mesmo.

[...]»

5. Sendo requerida a citação nos termos do artigo 561.º, faltando, à data da apresentação da petição em juízo, menos de cinco dias para o termo do prazo de caducidade ou ocorrendo outra razão de urgência, deve o autor apresentar documento comprovativo do pedido de apoio judiciário requerido, mas ainda não concedido.

6. No caso previsto no número anterior, o autor deve efectuar o pagamento da taxa de justiça no prazo de 10 dias a contar da data da notificação da decisão definitiva que indefira o pedido de apoio judiciário, sob pena de desentranhamento da petição inicial apresentada, salvo se o indeferimento do pedido de apoio judiciário só for notificado depois de efectuada a citação do réu».

Da leitura dos citados artigos resulta que há situações em que se admite que o autor, à data da apresentação da petição inicial, ao invés de comprovar o pagamento da taxa de justiça ou a concessão do apoio judiciário, se possa limitar a apresentar o documento comprovativo de que foi pedido o apoio judiciário na modalidade de dispensa do pagamento da taxa de justiça, mas ainda não decidido [o Juiz do Tribunal *a quo* parece ter aceiteado que o caso *sub judice* integra uma dessas situações ⁽²⁾]; nessas situações, caso o pedido de apoio judiciário venha a ser indeferido, o autor dispõe do prazo de dez dias para proceder ao pagamento da taxa de justiça, sob pena de desentranhamento da petição inicial, «salvo se o indeferimento do pedido de apoio judiciário só for notificado depois de efectuada a citação do réu».

É esta a solução legal para os casos em que, tendo sido admitida a petição inicial com a mera comprovação de que foi pedido o apoio judiciário na modalidade de dispensa do pagamento da taxa de justiça, este pedido vem a ser indeferido.

A solução prevista na lei para idêntica situação – pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento da taxa de justiça efectuado na data da apresentação da peça processual, mas ainda não decidido – reportada à contestação é diversa, pois, se não for efectuado o pagamento da taxa de justiça no prazo de 10 dias após o indeferimento do pedido de apoio judiciário na referida modalidade, interpõe a necessidade de uma notificação, a efectuar officiosamente pela secretaria: tão logo se aperceba de que foi indeferido o pedido de apoio judiciário, a secretaria deve notificar o réu para, em 10 dias, efectuar o pagamento omitido com acréscimo de multa de igual montante, mas não inferior a 1 UC nem superior a 5 UC; se o não fizer, o juiz, findos os articulados, profere despacho convidando o réu a proceder, no prazo de 10 dias, ao pagamento da taxa de justiça e da multa em falta, acrescida de multa de valor igual ao da taxa de justiça inicial, com o limite mínimo de 5 UC e máximo de 15 UC. Só se o réu não aceder a esse convite o juiz determina o desentranhamento da contestação. É este o regime fixado pelo art. 570.º (antigo art. 486.º-A.º) do CPC:

«1. É aplicável à contestação, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 552.º [antes 467.º], podendo o réu, se estiver a aguardar decisão sobre a concessão do benefício de apoio judiciário, comprovar apenas a apresentação do respectivo requerimento.

2. No caso previsto na parte final do número anterior, o réu deve comprovar o prévio pagamento da taxa de justiça ou juntar ao processo o respectivo documento comprovativo no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão que indefira o pedido de apoio judiciário.

3. Na falta de junção do documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça devida ou de comprovação desse pagamento, no prazo de 10 dias a contar da apresentação da contestação, a secretaria notifica o interessado para, em 10 dias, efectuar o pagamento omitido com acréscimo de multa de igual montante, mas não inferior a 1 UC nem superior a 5 UC.

4. Após a verificação, por qualquer meio, do decurso do prazo referido no n.º 2, sem que o documento aí mencionado tenha sido junto ao processo, a secretaria notifica o réu para os efeitos previstos no número anterior.

5. Findos os articulados e sem prejuízo do prazo concedido no n.º 3, se não tiver sido junto o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça devida e da multa por parte do réu, ou não tiver sido efectuada a comprovação desse pagamento, o juiz profere despacho nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 590.º, convidando o réu a proceder, no prazo de 10 dias, ao pagamento da taxa de justiça e da multa em falta, acrescida de multa de valor igual ao da taxa de justiça inicial, com o limite mínimo de 5 UC e máximo de 15 UC.

6. Se, no termo do prazo concedido no número anterior, o réu persistir na omissão, o tribunal determina o desentranhamento da contestação.

[...].»

Como resulta do confronto entre os arts. 552.º e 570.º (antes arts. 467.º e 486.º-A, respectivamente) do CPC, acima citados, existe uma diversidade de tratamento legal das situações ulteriores ao indeferimento do pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento da taxa de justiça, consoante este se refira à petição inicial ou à contestação.

Essa diversidade de tratamento encontra justificação nos diferentes efeitos processuais relativos à falta de junção de comprovativo de pagamento da taxa de justiça inicial. Como judiciosamente se referiu no acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Novembro de 2013, proferido no processo n.º 361/13 (3), «do âmbito de aplicação das referidas normas resulta a razão de ser dos diferentes efeitos processuais relativos à falta de junção de comprovativo de pagamento da taxa de justiça inicial: o art. 467.º [actual art. 552.º] do CPC aplica-se ao «autor», sobre quem recai o impulso processual, mas cujo incumprimento não impede a propositura de nova acção (cfr. também o n.º 2 do art. 289.º do CPC); a segunda norma [art. 570.º, correspondente ao anterior 486.º-A] aplica-se ao «réu», cujo incumprimento o impossibilita de se defender da acção, colocando-o numa situação de revelia que, por regra, tem por efeito a confissão dos factos articulados pelo autor (art. 484.º do CPC). Perante a gravidade desta última sanção, não pode deixar de se considerar uma “justa medida”, fundada no princípio de proporcionalidade, dar ao réu nova oportunidade de pagar a taxa de justiça, embora acrescida de multa pelo atraso causado».

É certo que, como bem refere o Recorrente, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a admitir, relativamente ao oponente, que se imporá uma notificação prévia antes do desentranhamento da petição inicial por falta de pagamento da taxa de justiça no prazo de 10 dias após a notificação do indeferimento do pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de taxa de justiça. Essa jurisprudência (4), no entanto, reporta-se sempre a casos de oposição à execução fiscal. Como ficou dito no já referido acórdão de 26 de Junho de 2013, «não repugna, ao menos para os efeitos de falta de pagamento atempado da taxa de justiça, aplicar o disposto no artigo 486.º-A do CPC – relativo ao pagamento da taxa de justiça na contestação – à oposição à execução fiscal, porquanto

nesta há lugar à citação do executado e a oposição configura-se como que uma contestação à própria execução fiscal. E não repugnando tal aplicação, que se traduz em possibilitar o pagamento, embora tardio, da taxa de justiça devida pelo impulso processual (acrescida de multa), deve ela ser considerada aplicável, atento o princípio “pro actione”, concretização processual do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, mais do que pelo princípio da igualdade das partes» pois «por força da lei, não há como assegurar, nesta matéria, igualdade de tratamento quanto às consequências do não pagamento atempado da taxa de justiça».

Essa jurisprudência, a que aderimos sem reserva, justifica-se no caso da oposição, dada a natureza deste meio processual (que se assume como uma contestação à execução fiscal), mas, salvo o devido respeito, já não no caso da impugnação judicial. Neste meio processual, não vemos argumento convincente para deixar de aplicar o n.º 6 do art. 552.º (antigo art. 467.º) do CPC às situações em que o impugnante deixa de efectuar o pagamento da taxa de justiça no prazo de 10 dias após a notificação do indeferimento do pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa do pagamento de taxa de justiça. Já deixámos dito que a diversidade de tratamento que a lei dá ao autor e ao réu encontra justificação nos diferentes efeitos processuais relativos à falta de junção de comprovativo de pagamento da taxa de justiça inicial. Por outro lado, o princípio do *pro actione* aponta para uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal ou de evitar as situações de denegação de justiça, por excessivo formalismo, mas não se destina a subverter as regras do processo, postergando outros princípios processuais, designadamente, a ultrapassar as normas que imponham ónus processuais específicos às partes ⁽⁵⁾.

O recurso não pode, pois, ser provido com base no primeiro fundamento invocado pelo Recorrente.

Temos, pois, que passar a conhecer do fundamento invocado a título subsidiário, qual seja o de saber se a consequência da falta de pagamento da taxa de justiça nos dez dias seguintes à notificação do indeferimento do apoio judiciário na modalidade de dispensa daquela taxa era o desentranhamento da petição inicial.

2.2.3 DO MOMENTO EM QUE O IMPUGNANTE FOI OU SE CONSIDERA TER SIDO NOTIFICADO DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE APOIO JUDICIÁRIO

Cumpra, pois, verificar se o Impugnante foi notificado do indeferimento do pedido de apoio judiciário antes ou depois da notificação da Fazenda Pública para contestar. Como resulta do disposto no n.º 6 do art. 552.º (anterior art. 467.º) do CPC, que vimos já ser o aplicável à situação *sub judice*, só no primeiro caso será permitido o desentranhamento da petição inicial.

O Juiz do Tribunal *a quo* considerou que assim foi e, por isso, ordenou o desentranhamento daquela peça processual, com a consequente impossibilidade superveniente da lide, a justificar a decisão de extinção da instância.

Vejamos:

Considerou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que o Impugnante foi notificado por carta registada em 20 de Março de 2013 do despacho proferido pela Segurança Social, para, «no prazo de 10 dias úteis», apresentar documentos, com a cominação de que «a falta de junção dos documentos solicitados implica o indeferimento imediato do pedido de protecção jurídica [...] no 1.º dia útil seguinte ao termo do respectivo prazo de resposta [...], não se procedendo a qualquer outra notificação», presumindo-se a notificação feita em 25 de Março de 2013 (o terceiro dia posterior ao registo foi sábado).

Invoca o Juiz, para fazer funcionar a presunção de recepção no terceiro dia útil posterior à data do registo, os termos do disposto no art. 70.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA), na redacção em vigor à data ⁽⁶⁾, e no art. 255.º, n.º 1, do CPC.

Mas, salvo o devido respeito, não podia à data aplicar-se às notificações efectuadas no procedimento de protecção jurídica por carta registada a presunção de recepção no terceiro dia útil seguinte ao do registo, que o Juiz considerou aplicável nos termos do disposto no art. 70.º, n.º 1, do CPA, na redacção vigente à data, e no art. 255.º, n.º 1, do CPC, *rectius*, nos termos do n.º 3 do art. 254.º ⁽⁷⁾, aplicável *ex vi* do art. 255.º, n.º 1 ⁽⁸⁾, ambos do CPC, na redacção em vigor à data, ou seja, a anterior à aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho.

Desde logo, cumpre notar que o art. 70.º, n.º 1, do CPT, naquela redacção, dizia na sua alínea a): «1. As notificações podem ser feitas: a) Por via postal, desde que exista distribuição domiciliária na localidade de residência ou sede do notificando; [...]», não estabelecendo presunção alguma de recebimento da carta registada, nem indicando o CPC como lei subsidiariamente aplicável.

É certo que, como vimos, a referida presunção de que a carta registada remetida para notificação se considera recebida no terceiro dia útil seguinte ao do registo estava (como continua a estar) estabelecida no CPC. O que significa que essa presunção deve aplicar-se nos processos a que este Código é aplicável, directa ou subsidiariamente. Mas não é esse o caso dos processos administrativos – como o procedimento de concessão de protecção jurídica –, que são regulados em primeira linha pelo CPA, em que não há qualquer norma que determine a aplicação subsidiária do CPC.

Aliás, a própria Lei n.º 34/2004, no seu art. 37.º, fixa como lei subsidiária o CPA.

Ora, no CPA antigo (°), que é o aplicável, não há regra alguma que estabeleça aquela presunção.

Permitimo-nos citar aqui o recente acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 14 de Janeiro de 2015 no processo n.º 1618/13 (10), pelo intensivo tratamento da questão. Refere o acórdão que os actos administrativos «quando gozam de eficácia externa, têm de ser notificados aos interessados, mediante comunicação oficial e formal, na forma prevista na lei, de acordo com a imposição do n.º 3 do art. 268.º da Constituição, tendo a falta de notificação como consequência legal a ineficácia do acto. Por isso, na concretização desse imperativo constitucional, o art. 66.º do CPA estabelece que devem ser notificados aos interessados os actos administrativos que decidam sobre quaisquer pretensões por eles formuladas, que imponham deveres, sujeições ou sanções, ou causem prejuízos, ou que criem, extingam, aumentem ou diminuam direitos ou interesses legalmente protegidos, ou afectem as condições do seu exercício.

A notificação desempenha, assim, um papel garantístico ou processual, na medida em que só após a notificação pode o acto ser oponível e iniciar-se o decurso do prazo de impugnação.

Nessa consonância, o art. 70.º, n.º 1, alínea a), do CPA dispõe que “as notificações podem ser feitas por via postal, desde que exista distribuição domiciliária na localidade de residência ou sede do notificando (...)”.

Em anotação a este preceito legal, MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e JOÃO PACHECO DE AMORIM, referem, no “Código de Procedimento Administrativo – Comentado”, 2.ª Ed., pág. 361, que “o envio da notificação pelos correios é feito sob a forma registada, não havendo nenhuma razão para distinguir neste aspecto o processo judicial e o processo administrativo, considerando-se, portanto, que vale aqui, até por razões de certeza, a regra do artigo 254.º do Código de Processo Civil: fica feita prova no processo (ao qual é junto o respectivo talão de registo) de que a notificação foi enviada e em que data, podendo presumir-se (como em juízo) que os serviços postais entregaram, nos prazos normais, aos respectivos destinatários, a correspondência que lhes é confiada. Note-se, porém, que não funciona para as notificações procedimentais feitas por registo postal a regra aplicável em matéria de notificações judiciais (n.º 3 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 121/76) [à data dos factos, deve ler-se n.º 3 do art. 254.º do CPC, pois embora o Decreto-Lei n.º 126/76 não haja sido expressamente revogado, a redacção ulteriormente dada ao art. 254.º do CPC consumiu-o], segundo o qual elas se consideram feitas no terceiro dia posterior à data do registo (ou no primeiro dia útil imediatamente subsequente)».

E também na jurisprudência (Cfr., entre outros, o acórdão da Secção de C.A. do STA de 1/10/2008, no recurso n.º 0337/08, onde se deixou frisado que a presunção constante do n.º 3 do art. 254.º do CPC «não é aplicável aos processos administrativos, que são regulados em primeira linha pelo CPA, em que não há qualquer norma que determine a aplicação subsidiária do CPC.») se firmou o entendimento de que não vale para os procedimentos administrativos a presunção que o n.º 3 do art. 254.º do anterior Código de Processo Civil (a que corresponde o art. 248.º do actual CPC) prevê para as notificações de actos judiciais aos mandatários, isto é, de que a notificação produz efeitos ainda que a carta seja devolvida.

É certo que quando a comunicação é efectuada através dos serviços postais, que podem levar algum tempo a colocar a carta em condições de o destinatário ter possibilidade de a conhecer, a lei processual presume, através de uma regra de experiência (id quod plerumque accidit), que a comunicação postal demora três dias (após o registo) a entrar na esfera de perceptibilidade do seu destinatário (3.º dia que se transfere para o 1.º dia útil seguinte se aquele for um dia não útil), o que constitui uma presunção legal destinada a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando.

Todavia, a atribuição legal de certa relevância ao registo da carta não permite obter a certeza inabalável de que o seu destinatário a recebeu nesse prazo. Assim como a forma de notificação postal não exclui o risco da carta não ser efectivamente recebida pelo destinatário (razão por que o notificado pode ilidir essa presunção), também se a carta for devolvida não se pode inferir que o registo faz presumir que ela foi colocada na esfera de cognoscibilidade do destinatário. É que se nenhum aviso for deixado no domicílio do notificando, não há, sequer, a garantia da cognoscibilidade da existência da carta; e se o aviso foi deixado, vicissitudes várias, como a ausência temporária do domicílio (v.g. trabalho, férias, doença, etc.), podem impedir o acesso à carta.

Assim, a consequência lógica que a lei deduz do registo da carta, ou seja, que se presume que demora três dias a ser posta alcance do destinatário, deixa de poder ser feita, pelo menos com o mesmo grau de probabilidade, se a carta for devolvida.

E daí que a presunção legal da notificação por via postal de acto administrativo só possa funcionar se a carta não vier devolvida.

Por conseguinte, recaindo o dever de notificação sobre a administração pública, sobre a qual impende o ónus de diligenciar pela sua efectiva concretização, de forma a levar o acto ao conhecimento do seu destinatário, não pode dar-se como concretizada a notificação efectuada através de uma

carta que, comprovadamente, veio devolvida e que não chegou, assim, à esfera de cognoscibilidade do respectivo destinatário.

Em suma, atendendo à função garantística que a notificação representa e ao papel integrativo de eficácia que se lhe reconhece, cremos que qualquer outra afirmação se torna inviável, por inexistência da necessária situação objectiva de certeza legal da cognoscibilidade do acto notificando.

No caso vertente, a Segurança Social procedeu à notificação através de carta registada, mas esta não chegou a ser entregue e recepcionada pela destinatária, ora Recorrida, pois a carta foi devolvida pelos serviços postais dos CTT com a menção “não atendeu” e “não reclamado”. Isto é, a notificação não chegou a concretizar-se, por a carta não ter sido recepcionada.

E não se aplicando aqui a regra contida no n.º 3 do artigo 254.º do CPC, no sentido de que «a notificação não deixa de produzir efeito pelo facto de o expediente ser devolvido, desde que a remessa tenha sido feita para o escritório do mandatário ou para o domicílio por ele escolhido», não pode afirmar-se que o acto administrativo chegou ao conhecimento da interessada, ora recorrida (independentemente das razões subjacentes à não reclamação da correspondência junto dos correios), motivo por que ela não pode considerar-se notificada – pois que também nada indicia que tivesse tido, nessa data e por via de tal carta, conhecimento efectivo do teor da notificação remetida e dos elementos pertinentes previstos no artigo 68.º do CPA.

Impunha-se, neste caso, que a Segurança Social diligenciasse pela confirmação da residência da recorrida no endereço em causa e pela realização de nova tentativa de notificação, uma vez que não beneficia de qualquer presunção de notificação e nada evidencia que a correspondência só não foi reclamada porque a recorrida assim não o pretendeu».

Nem se argumente como uma eventual aplicação subsidiária daquele preceito do CPC por força do art. 25.º⁽¹¹⁾ do Código de Processo dos Tribunais Administrativos pela simples razão de que o procedimento de apoio judiciário não cabe no âmbito da aplicação deste Código, uma vez que não pode ser tido como “*processo nos tribunais administrativos*” (cf. art. 1.º).

Assim, afigura-se-nos não haver suporte legal que permita concluir pela notificação ao ora Impugnante da decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário na data fixada pelo Juiz do Tribunal a quo: 25 de Março de 2013.

Não pode, pois, manter-se a decisão judicial recorrida que, no pressuposto daquela notificação antes da notificação da Fazenda Pública para contestar e do não pagamento da taxa de justiça dentro do prazo legal a contar desde a data da mesma, ordenou o desentranhamento da petição inicial.

Não significa isto que o Impugnante não haja de pagar a taxa de justiça, pois que não goza de apoio judiciário. Significa apenas que a petição inicial não deve ser desentranhada.

A nosso ver, deve, isso sim, é notificar-se o Impugnante de que – porque o Tribunal tomou conhecimento de que lhe foi indeferido o pedido de apoio judiciário – deve efectuar o pagamento da taxa de justiça.

Note-se que não incumbe ao tribunal notificar as decisões administrativas (designadamente as proferidas no âmbito do procedimento de concessão de protecção jurídica), nem sequer suprir a falta de notificação das mesmas, devendo apenas verificar se a entidade administrativa – no caso, a Segurança Social – notificou ou não o requerente do apoio judiciário de que esse pedido foi indeferido.

Mas também não pode escamotear-se que, desde que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel remeteu ao Impugnante, por carta registada em 11 de Dezembro de 2013, os documentos juntos aos autos e que são constituídos por cópias dos documentos que a Segurança Social lhe remeteu a ele Impugnante pela carta de 20 de Março do mesmo ano, o Impugnante passou a ter conhecimento do indeferimento do pedido.

Ora, por um lado, não há notícia de que tenha impugnado judicialmente essa decisão – e, se o tivesse feito, o princípio da colaboração exigia-lhe essa comunicação ao Tribunal – e, por outro, também não veio aos autos pagar a taxa de justiça.

Assim, por manifesta similitude das situações (não ao abrigo do princípio da igualdade entre as partes, nem sequer ao abrigo do princípio do *pro actione*, hipóteses que afastámos no ponto anterior), deve cumprir-se o disposto no n.º 4 do art. 570.º (antigo art. 486.º-A), do CPC, ou seja, deve notificar-se o Impugnante para, em dez dias, efectuar o pagamento da taxa de justiça, acrescida de multa de igual montante, mas não inferior a 1 UC nem superior a 10 UC.

Só depois – na eventualidade de o pagamento não ser efectuado – poderá o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel ordenar, não o desentranhamento dos autos (porque não se verifica a já referida condição de notificação do indeferimento do pedido de apoio judiciário previamente à notificação da Fazenda Pública para contestar), mas a verificação da excepção dilatória inominada de falta de pagamento da taxa da justiça na sequência do indeferimento de pedido de apoio judiciário, a determinar a absolvição da Fazenda Pública da instância, à luz do disposto na alínea e) do n.º 1 art. 278.º (antigo art. 288.º) e no n.º 6 do citado art. 552.º (antigo 467.º), ambos do CPC.

Assim, com estes fundamentos, o recurso merece provimento.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Há situações, designadamente, aquela em que à data da apresentação da petição inicial faltem menos de cinco dias para o termo do prazo da caducidade, em que a lei, ao invés de exigir que, com a apresentação daquele articulado, o autor comprove o pagamento da taxa de justiça ou a concessão do apoio judiciário, se basta com a apresentação do documento comprovativo de que foi pedido o apoio judiciário, mas ainda não concedido (cf. n.º 5 do art. 552.º, antigo 467.º, do CPC).

II - Nessas situações, se o pedido de apoio judiciário vier a ser indeferido, deve o autor efectuar o pagamento da taxa de justiça em dez dias, sob pena de desentranhamento da petição inicial, «salvo se o indeferimento do pedido de apoio judiciário só for notificado depois de efectuada a citação do réu» (cf. n.º 6 do art. 552.º, antigo 467.º, do CPC).

III - Se não se comprovar a notificação do indeferimento do pedido de apoio judiciário antes da notificação da Fazenda Pública para contestar, a petição não será desentranhada, mas o autor não está dispensado de pagar a taxa de justiça; para tanto, deverá ser notificado para, em dez dias, pagar a taxa de justiça em falta com acréscimo de multa de igual montante, mas não inferior a 1 UC nem superior a 10 UC, tudo nos termos do n.º 4 do art. 570.º (antigo 486.º-A) do CPC, aplicável à situação por analogia.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, a fim de aí prosseguirem nos termos indicados.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

⁽¹⁾ Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

⁽²⁾ Certamente, a situação de, à data da apresentação da petição em juízo, faltar menos de cinco dias para o termo do prazo de caducidade, sabido que, nos termos do art. 102.º do CPPT, o prazo para deduzir a impugnação judicial é de 90 dias, contados a partir os factos elencados nas diversas alíneas daquele artigo, das quais avulta a a), ou seja, do «[t]ermo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte».

⁽³⁾ No Apêndice ao Diário da República de 26 de Junho de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32240.pdf>), págs. 4575 a 4578, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/de6ef635f693e2a080257c37003a06b8?OpenDocument>.

⁽⁴⁾ Vide, entre muitos outros e para além do citado na nota anterior, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 7 de Novembro de 2012, proferido no processo n.º 563/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Novembro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32240.pdf>), págs. 3319 a 3323, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/659bb1bdb4769ebc80257ab800430c09?OpenDocument>;

- de 26 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 358/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Abril de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32220.pdf>), págs. 2877 a 2880, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bc9c1bbaf4e5f23c80257b9f003fbc72?OpenDocument>.

⁽⁵⁾ Vide, por mais recentes e com indicação de doutrina e jurisprudência, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 29 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 1233/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 3 de Outubro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32110.pdf>), págs. 242 a 247, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/91015951db35b60280257c780041ef43?OpenDocument>;

- de 20 Fevereiro de 2014, proferido no processo n.º 739/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 3 de Outubro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32110.pdf>), págs. 520 a 521, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a2d56ddd996ce10b80257c91004b8316?OpenDocument>; e desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 21 de Janeiro de 2015, proferido no processo 905/11, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/495cc58afef2e26280257dd60055c410?OpenDocument>.

⁽⁶⁾ Entretanto, entrou em vigor o novo CPA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro.

⁽⁷⁾ «A notificação postal presume-se feita no terceiro dia posterior ao do registo, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja».

⁽⁸⁾ «Se a parte não tiver constituído mandatário, as notificações ser-lhe-ão feitas no local da sua residência ou sede ou no domicílio escolhido para o efeito de as receber, nos termos estabelecidos para as notificações aos mandatários».

⁽⁹⁾ No novo CPA, já o n.º 1 do art. 113.º estabelece: «A notificação por carta registada presume-se efectuada no terceiro dia útil posterior ao registo ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil».

⁽¹⁰⁾ Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/69e369db828a86da80257dd6004ca1f4?OpenDocument>.

No mesmo sentido, também o acórdão de 28 de Janeiro de 2015 desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 309/14, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d18edcbdb80df3da80257ddc0055e185?OpenDocument>.

⁽¹¹⁾ «Sem prejuízo do que, neste Código, especificamente se estabelece a propósito da citação dos contra-interessados quando estes sejam em número superior a 20, é aplicável o disposto na lei processual civil em matéria de citações e notificações».

Acórdão de 6 de Maio de 2015.**Assunto:**

Custas. Regulamento das Custas Processuais.

Sumário:

- I — O valor da Unidade de Conta a considerar para os processos tributários pendentes em 19 de Abril de 2009, data da entrada em vigor genérica do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, é o que resulta do artigo 22.º deste diploma, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 181/2008, de 28 de Agosto.*
- II — O disposto no n.º 3 do artigo 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, não contraria, antes confirma, tal entendimento jurisprudencial.*

Processo n.º 163/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho proferido pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que considerou que o valor da taxa de justiça devida pela Fazenda Pública deveria ser calculado tendo como referência o valor da UC de 102€, pelo que, ordenou que fosse notificada a Representante da Fazenda Pública para, no prazo de 10 dias, regularizar o montante de taxa de justiça devida nos presentes autos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A) O Meritíssimo Juiz do Tribunal “*a quo*” entende que o valor da unidade de conta processual corresponde ao valor actual (102€) e não ao valor à data em que se iniciou o processo judicial, conforme determina o artigo 5.º, n.º 3 do RCP.

B) No entanto, entendemos, salvo o devido respeito, que tal entendimento foi proferido num contexto legal distinto do que existe actualmente, após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro.

C) O disposto no artigo 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, sob a epígrafe “*aplicação no tempo*” conjugado com o disposto no artigo 5.º do RCP, entendemos que a realidade actual (após 29 de Março de 2012) não se coaduna com o entendimento *supra* citado.

D) O Regulamento das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada pela presente lei, é aplicável a todos os processos iniciados após a sua entrada em vigor e, sem prejuízo do disposto nos números seguintes, aos processos pendentes nessa data.

E) Sendo que (relativamente a todos os processos pendentes ou iniciados após a entrada em vigor do RCP) todos os montantes cuja constituição da obrigação de pagamento ocorra após a entrada em vigor da presente lei, nomeadamente os relativos a taxas de justiça, a encargos, a multas ou outras penalidades, são calculadas nos termos previstos no Regulamento das Custas Processuais, na Redacção que lhe é dada com a presente lei.

F) De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 5.º do RCP, normativo através do qual é fixado o valor da UC, para efeitos de pagamento de taxa de justiça, de encargos, de multas ou outras penalidades, o valor correspondente à UC para cada processo, tal como definido no n.º 2 do artigo 1.º, fixa-se no momento em que o mesmo se inicia, independentemente do momento em que a taxa deva ser paga.

G) A Oposição Judicial deu entrada no Tribunal Tributário de Sintra na data de 15/03/2004, sendo-lhe atribuído o n.º 799/04.5BESNT.

H) Assim, o valor da UC nos presentes autos fixou-se na data em que se iniciou o procedimento judicial, em 2004, tendo nessa data a UC o valor de 89,00€.

I) O disposto no artigo 5.º, n.º 2 do RCP, apenas veio alterar a fórmula de cálculo da UC a partir de 2009 e a periodicidade de actualização do mesmo, em conformidade com o disposto no artigo 22.º do Decreto Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redacção dada pelo Decreto Lei n.º 181/2008, de 28 de Agosto.

J) Pelo que, a partir de 2009 o valor da UC passou a ser de 102€, não tendo no entanto sofrido qualquer alteração até à presente data em virtude do valor do IAS não ter sofrido qualquer actualização para mais.

K) Face ao exposto verifica-se que o duto despacho recorrido se mostra ilegal, por violação do disposto no artigo 8º, n.º 1 da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, conjugado com o disposto no artigo 5º, n.º 3 do RCP.

Termos em que, com o duto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente Recurso ser provido e, consequentemente ser revogado o despacho proferido pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal “*a quo*” assim se fazendo a costumada Justiça.

A recorrida não contra-alegou.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Em síntese entende que a interpretação do artº 8º n.º 3 da Lei 7/2012, conjugada com o artº 5º n.º 3 do RCP, levada a cabo pela recorrente, levaria à não aplicação do RCP aos casos como o dos presentes autos, que se encontravam pendentes à data da entrada em vigor do RCP, contra o seu entendimento, sustenta a sua posição nos acórdãos do STA de 05/02/2014 e de 17/09/2014, proferidos respectivamente nos processos nºs 1568/13 e 1406/13.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Para conhecimento deste recurso que nos vem dirigido releva a seguinte tramitação processual:

a) O presente processo foi iniciado em 17 de Março de 2004, data em que os ora Recorridos fizeram dar entrada da petição inicial destes autos de oposição (cfr. petição inicial e o carimbo de entrada que lhe foi apostado, a fls. 2);

b) Em 05 de Dezembro de 2013, foi proferida sentença no Tribunal Tributário de Sintra, julgando procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de acção e absolveu-se a Fazenda Pública do pedido (cfr. a sentença, maxime a parte decisória, a fls. 154);

c) Na sequência daquela sentença e após informação prestada pela secretaria, foi proferido o despacho recorrido que ordenou a notificação da Fazenda Pública para vir aos autos efectuar o complemento da taxa de justiça, considerando a UC pelo montante de 102,00€ e não de 89€ (valor em vigor à data em que se iniciou o processo).

Nada mais há cm interesse.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A questão colocada neste recurso já foi por diversas vezes decidida em sentido contrário por este Supremo Tribunal, não se tendo acolhido a tese sustentada pela recorrente Fazenda Pública.

A este propósito escreveu-se no recurso n.º 0546/14, onde foi proferido acórdão com data de 03/12/2014:

“Na sequência da notificação do despacho por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra ordenou que a Fazenda Pública procedesse ao pagamento do montante da taxa de justiça em falta, uma vez que pagou a taxa com base na UC à razão de € 96,00 (no caso dos autos à razão de € 89) e se considerou que o deveria ter feito à razão de € 102,00, veio a Fazenda Pública interpor recurso desse despacho.

Em síntese, alega que o montante da UC a considerar é o que estava em vigor à data em que o processo foi instaurado.

Assim, como resulta do que deixámos exposto, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida fez correcto julgamento relativamente ao valor da UC para efeitos de cálculo da taxa de justiça devida nos presentes autos: se é o que vigorava em 2008, ou seja, à data em que se iniciou o processo, no valor de € 96,00, como sustenta a Recorrente, ou se, como decidiu a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra no despacho recorrido, o valor a considerar é o em vigor à data actual, de € 102.

2.2.2 DO VALOR DA UC A CONSIDERAR NO CÁLCULO DA TAXA DE JUSTIÇA

A questão foi já apreciada e decidida por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido em 5 de Fevereiro de 2014, no processo n.º 1568/13 (Publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Setembro de 2014

(<http://dre.pt/pdfgratisac/2014/32210.pdf>), págs. 479 a 481, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/d662f20e0f2496b180257c7b00565de5?OpenDocument>.) (e também nos processos n.ºs. 0253/14 e 01406/13, com acórdãos, respectivamente, de 02/07/2014 e de 17/09/2014). Porque concordamos integralmente com a fundamentação aí expendida, remetemos para a mesma, que passamos a transcrever, permitindo-nos apenas introduzir nos locais próprios as alterações requeridas pelas circunstâncias do caso sub judice, o que faremos usando o negrito:

«[...] Do valor da UC aplicável

A decisão recorrida julgou aplicável à determinação do valor da UC atendível nos processos iniciados antes da entrada em vigor do Regulamento das Custas Processuais (ou seja, antes de 20 de Abril de 2009) o seu valor actual – 102,00 € –, fundamentando o decidido no Acórdão deste Supremo

Tribunal de 30 de Novembro de 2010, rec. n.º 707/10 [(Acórdão publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2011

(<http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32240.pdf>), págs. 1868 a 1869, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2ebf4c36c5b68b16802577f5005ae091?OpenDocument.>)], que transcreveu quase na íntegra, e no

qual se entendeu ser aplicável àqueles processos o artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro.

Alega a recorrente que tal entendimento foi proferido num contexto legal distinto do que existe actualmente, após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, pois o disposto no art. 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, sob a epígrafe aplicação no tempo” conjugado com o disposto no art. 5.º do RCP não se coaduna com o entendimento supra citado, já que relativamente a todos os processos pendentes ou iniciados após a entrada em vigor do RCP todos os montantes cuja constituição da obrigação de pagamento ocorra após a entrada em vigor da presente lei, nomeadamente os relativos a taxas de justiça, a encargos, a multas ou outras penalidades, são calculados nos termos previstos no Regulamento das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada com a presente lei e de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 5.º do RCP, normativo através do qual é fixado o valor da UC, para efeitos de pagamento de taxa de justiça, de encargos, de multas ou outras penalidades, o valor correspondente à UC para cada processo, tal como definido no n.º 2 do art. 1.º, fixa-se no momento em que o mesmo se inicia, independentemente do momento em que a taxa deva ser paga. Defende, pois, o valor da UC nos presentes autos fixou-se na data em que se iniciou o procedimento judicial, em 2008, tendo nessa data a UC o valor de 96,00.

Ora, ao contrário do alegado, não parece que a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012 de 13 de Fevereiro (que procedeu à sexta alteração ao Regulamento das Custas Processuais - RCP), implique solução diversa da consignada naquele Acórdão deste STA, pelo facto de o seu artigo 8.º (Aplicação no tempo), estabelecer de forma expressa, também para os processos pendentes (cfr: o n.º 2), que: Todos os montantes cuja constituição da obrigação de pagamento ocorra após a entrada em vigor da presente lei, nomeadamente os relativos a taxas de justiça, a encargos, a multas ou a outras penalidades, são calculados nos termos previstos no Regulamento das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada pela presente lei (cfr: o n.º 3 do artigo 8.º da Lei n.º 7/2002), precisamente porque a solução consagrada legislativamente com a Lei n.º 7/2012 no que respeita à aplicação no tempo da forma de cálculo da UC – a que se refere o n.º 2 do artigo 5.º do RCP – foi precisamente aquela que a jurisprudência consagrou e que se espelha no Acórdão citado na decisão recorrida.

Questão diferente e não necessariamente dependente da anterior é a de saber a que momento se reporta o valor correspondente à UC aplicável: se ao do início do processo, solução hoje consagrada no artigo 5.º, n.º 3 do RCP, se ao do trânsito em julgado da decisão, solução consagrada na legislação pretérita e hoje revogada, em vigor à data da instauração da impugnação.

É que a interpretação propugnada pela Recorrente Fazenda Pública do artigo 8.º n.º 3 da Lei n.º 7/2012 em conjugação com o n.º 3 do artigo 5.º do Regulamento das Custas Processuais, conduziria, a final, não à aplicação das disposições de tal Regulamento aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor, mas à aplicação das disposições (revogadas pela alínea f) do n.º 2 do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro) dos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 212/89, de 30 de Junho (em conjugação com os artigos 1.º dos Decretos-Lei n.º 242/2004, de 31 de Dezembro e n.º 238/2005, de 30 de Dezembro), quanto à forma de cálculo da UC, solução, esta, contraditória com o próprio teor do n.º 3 do artigo 8.º da Lei n.º 7/2012 e que não parece, pois, ter sido pretendida pelo legislador.

Improcede, pois, a alegação e a pretensão da recorrente, sendo de confirmar a decisão recorrida, que não merece censura».

Porque agora não se vê razão relevante para se alterar esta doutrina, o recurso não merece provimento.

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — Aragão Seia (relator) — Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Aprestos de pesca. Imobilizado corpóreo da empresa. Consumíveis. Taxa de amortização. Perda do bem. Requerimento a solicitar alteração da taxa de amortização.

Sumário:

- I — Os aprestos de pesca são elementos do imobilizado corpóreo da empresa e são considerados pela lei, em termos contabilísticos, como «bens duradouros, corpóreos da empresa, directamente afectos à produção e nela utilizados, concretizando o respectivo capital fixo, cujo destino normal não é a alienação mas a afectação à actividade empresarial» e não como consumíveis.*
- II — A sua amortização deverá efectuar-se ao longo de 3 anos consecutivos à taxa de 33,33%, em conformidade com o disposto nos artigos 1.º, n.º 1, 3.º, 4.º e 5.º, n.º 1 do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12 de Janeiro, e Tabela Anexa 1, Divisão 1, grupo II, na versão aplicável à data dos factos — 2003-, correspondente a de um terço do valor de aquisição dos bens ao longo de três exercícios consecutivos.*
- III — A amortização do bem tem um regime legal diverso do perecimento do bem.*
- IV — Sendo possível, em certas situações deslocar a taxa de amortização de 33,33% para a taxa de 50%, a requerimento do contribuinte, não pode a Administração Tributária substituir-se-lhe nessa apresentação por não dispor do conhecimento dos elementos que o poderiam fundamentar.*

Processo n.º 188/14-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra

de 5 de Julho de 2012

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., S. A., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de impugnação n.º 655/O5.OBECBR tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1ª Vem o presente recurso interposto da douta sentença, que julgou improcedente, a impugnação da liquidação adicional, ato tributário de liquidação de IRC, e juros compensatórios, relativo ao exercício de 2003, no montante de €616.473,78, a que corresponde o n.º de liquidação nº2005 8310041739,

2ª E vem o presente recurso interposto, da douta sentença recorrida, com base em erro de julgamento, face à factualidade dada como provada, efetuado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra.

3ª Tendo sido dado com provado que a recorrente “dedica-se à pesca em alto mar, nomeadamente de bacalhau, palmeta, solha, mas também camarão entre outras espécies mais, as quais captura, prepara e vende (CAE 5011), sendo que a atividade piscatória é a maioritária da sua empresa (embora também compre pescado para vender), tendo tido ao seu serviço, no ano de 2003, cinco navios-fábrica, empregando 99 trabalhadores efetivos e ainda 203 eventuais, que em conjunto realizaram doze campanhas em alto mar.”

“2. Devido ao facto de a pesca que desenvolve ter lugar no Atlântico Norte, nos mares do Canadá e da Noruega, bem como porque tal atividade é hoje em dia realizada exclusivamente por meio de arrasto, as redes e os seus diferentes componentes sofrem deteriorações rápidas que não deixam que os aprestos de pesca durem muito mais que um ano...”

“3. Do descrito resulta que a impugnante renove a generalidade dos aprestos de pesca e seus componentes, senão em cada campanha, seguramente de ano para ano, por forma a manter operacional as artes de pesca de cada um dos navios de que dispõe ao seu serviço.”, não devem ser mantidas as correções preconizadas pela AT simplesmente por falta de um requisito formal.

4ª Ora, conforme ficou claramente demonstrado, o custo de 554.598,46 €, foi um custo efetivo do exercício, e bastaria um simples requerimento, para ser considerado fiscalmente como tal.

5º Não aceita a ora recorrente que o Tribunal Ad Quo mantenha a correção preconizada pela AT, decidindo em contrário da verdade e Justiça dos atos tributários por uma falta de petição/autorização da mesma.

6º Por ostensiva violação do Princípio Constitucional da Justiça, ínsito no Princípio material do Estado de Direito — artº 266º n.º 2 e artº 2 da CRP) e artº 55º da L.G.T.

7º Ao manter na Ordem Jurídica a liquidação impugnada, o Tribunal a quo violou, artº 99º do C.P.P.T.

Requeru que se que revogue a sentença recorrida, ordenando a anulação da liquidação impugnada, mantendo a totalidade dos custos do exercício no ano de 2003.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

Mostram-se provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. A Impugnante — A....., S. A. — dedica-se à pesca em alto mar, nomeadamente de bacalhau, palmeta, solha, mas também camarão entre outras espécies mais, as quais captura, prepara e vende [CAE 5011], sendo que a atividade piscatória é a maioritária da sua empresa (embora também compre pescado para vender), tendo tido ao seu serviço, no ano de 2003, cinco navios-fábrica, empregando 99 trabalhadores efetivos e ainda 203 eventuais, que em conjunto realizaram doze campanhas no alto mar.

2. Devido ao facto de a pesca que desenvolve ter lugar no Atlântico Norte, nos mares do Canadá e da Noruega, bem como porque tal atividade é hoje em dia realizada exclusivamente por meio de arrasto, as redes e os seus diferentes componentes sofrem deteriorações rápidas que não deixam que os aprestos de pesca durem muito mais do que um ano e ainda assim com sucessivos consertos e reparações, devido quer ao desgaste imprimido pelo seu uso normal - que implica os naturais esforços exigidos ao material na captura e elevação do pescado -, quer ao desgaste decorrente do contacto desse material com os fundos marinhos, seu relevo e irregularidades, quando não raro devido ao contacto com obstáculos imprevisíveis, bem como, ainda, às intempéries marítimas próprias daquelas regiões.

3. Do descrito resulta que a Impugnante renove a generalidade dos aprestos de pesca e seus componentes, senão em cada campanha, seguramente de ano para ano, por forma a manter operacional as artes de pesca de cada um dos navios de que dispõe ao seu serviço.

4. Sobre os seus exercícios de 2003 e 2004 foi a Impugnante objeto de ação inspetiva da Administração Tributária, entre 18 de maio e 3 de dezembro de 2004, a qual, relativamente àquele primeiro ano, teve um âmbito geral, versando nomeadamente sobre Impostos sobre o Rendimento, Imposto sobre o Valor Acrescentado e Imposto de Selo [ordem de serviço nº42203, de 10 de maio de 2004], motivada por irregularidades que haviam sido detetadas numa ação anterior, respeitante a exercícios de anos precedentes.

5. No relatório e conclusões de tal ação inspetiva, no que a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas concerne, além de propostas por recurso a métodos indiretos de tributação para determinação da matéria tributável, relacionadas com deficiências na escrituração e inventariação de existências iniciais e finais, foram outrossim propostas correções técnicas à amortização integral da aquisição de equipamento [transmissor de sonda, chiller de ar/água e sonda e recuperador de calor], bem como relativamente a custos respeitantes à aquisição dos aludidos aprestos de pesca.

6. Relativamente a estes últimos [redes, fios, cabos de aço, correntes, etc.], no valor total de €554.598,46 [na contabilidade distribuídos pelas subcontas 622561 (isentos de Imposto sobre o Valor Acrescentado), 622566 (aquisições intracomunitárias) e 622569 (Imposto sobre o Valor Acrescentado a 19%)], bem como dois lançamentos na conta 622325 (conservação e reparação — países terceiros) no valor de €34.547,59 (duas aquisições nas Ilhas Faroe)] foi considerado que estes bens são legalmente sujeitos a uma taxa de amortização de 33,33%, ao passo que na contabilidade surgem integralmente amortizados nesse exercício, apesar de se integrarem num todo que como tal é objeto de amortização, pelo que foi proposta a correção daquele valor pelo da diferença entre ele e o montante de amortização máxima considerado legalmente permitido, o que se cifrou na sua consideração como custos do exercício, neste âmbito, no valor de €196.362,39.

7. As propostas de tal relatório seriam aprovadas por despacho de 25 de janeiro de 2005 e depois de ter sido suscitado procedimento de revisão quanto a outras matérias, a Administração Tributária elaboraria a 4 de julho de 2005, a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas nº[2005] 8310041739, de que resultou uma dívida de imposto no montante de €616.473,78, compreendendo juros compensatórios no montante de €16.229,43 que, sob a consideração do montante pago de acordo com a liquidação originária nº[2004]2310369633, redundou na dívida de €582.778,14, com prazo de pagamento terminando a 16 de agosto de 2005.

8. A 16 de novembro de 2005 a Impugnante apresentou a petição na origem dos presentes autos.

Questão objecto de recurso:

1- A amortização de aprestos de pesca num único exercício.

2- Violação do princípio da Justiça.

Somos chamados a definir se os aprestos utilizados pela Recorrente na sua actividade piscatória devem ser objecto de amortização integral num único exercício, como pretende a Recorrente, ou se devem ser amortizados em três exercícios à taxa de 33,33%, como entende a administração tributária ao efectuar as correcções que deram origem ao acto tributário impugnado.

Como bem se esclarece na sentença recorrida, é para todos evidente que o desgaste a que estão sujeitos os aprestos de pesca, componentes essenciais da faina da pesca, ocorre de modo em grande medida incontrolável, por força das circunstâncias de exercício dessa actividade, dada a intensidade da sua utilização no meio adverso que é o mar, não sendo impossível a sua inutilização total até numa primeira utilização, mas, sendo porém frequentemente utilizados, mesmo que com algumas reparações, ao longo de períodos temporais que a lei fixou em 3 anos. Os aprestos de pesca não são considerados pela lei, em termos contabilísticos, como consumíveis, sendo elementos do imobilizado corpóreo da empresa recorrente dado tratar-se de *«bens duradouros, corpóreos da empresa, directamente affectos à produção e nela utilizados, concretizando o respectivo capital fixo, cujo destino normal não é a alienação mas a afectação à actividade empresariais»*.

Os aprestos de pesca de cuja amortização iremos curar são as redes, fios, cabos de aço, correntes, etc., que a Recorrente adquiriu no ano de 2003, suportando um custo, não contestado, no valor de € 554.598,46 euros, e que a Recorrente amortizou na íntegra nesse exercício.

Sabemos, face à matéria provada que *«devido ao facto de a pesca que a recorrente desenvolve ter lugar no Atlântico Norte, nos mares do Canadá e da Noruega, bem como porque tal actividade é hoje em dia realizada exclusivamente por meio de arrasto, as redes e os seus diferentes componentes sofrem deteriorações rápidas que não deixam que os aprestos de pesca durem muito mais do que um ano e ainda assim com sucessivos consertos e reparações, devido quer ao desgaste imprimido pelo seu uso normal — que implica os naturais esforços exigidos ao material na captura e elevação do pescado -, quer ao desgaste decorrente do contacto desse material com os fundos marinhos, seu relevo e irregularidades, quando não raro devido ao contacto com obstáculos imprevistos, bem como, ainda, às intempéries marítimas próprias daquelas regiões»*.

Nos termos do disposto nos arts. 23º, n.º 1, corpo, e alínea g) e 32º, n.º 1, corpo, e alínea c) do Código de Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas por referência ao seu artigo 31º, na versão aplicável à data dos factos, a amortização dos elementos do imobilizado corpóreo, quando faça parte de um conjunto de elementos que deva ser amortizado como um todo, não é aceite num só exercício.

Como os ditos aprestos de pesca integram as armações de pesca no seu conjunto, e se mostram destituídos de aptidão para utilização autónoma a respectiva amortização terá que prolongar-se por mais de um exercício, à taxa de 33,33%, em conformidade com o disposto nos artigos 1º, n.º 1, 3º, 4º e 5º, n.º 1 do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12 de Janeiro, e Tabela Anexa I, Divisão 1, grupo II, correspondente a de um terço do valor de aquisição dos bens ao longo de três exercícios consecutivos.

Sendo este o quadro normativo aplicável à situação sub judice nenhuma censura merecem as correcções feitas na acção inspectiva e que estão na base da liquidação impugnada relativa ao ano de 2003 que apenas considerou 1/3 do valor total dos custos de aquisição.

Em verdade, a impugnante não se ergue contra este entendimento que colhe, de forma inequívoca, apoio legal.

A verdadeira questão é saber se havendo a possibilidade de estas taxas de amortização serem afastadas por mera petição dirigida à Administração Tributária, petição que a recorrente não apresentou, se impugna que esta – *Administração Tributária* – devesse ter agido, como se essa petição houvesse sido apresentada, visto que lhe não surgem dúvidas quanto à existência dos custos totais, nem apontou dúvidas quando ao perecimento dos aprestos no ano da aquisição, para evitar atingir um resultado injusto, como será o que foi atingido com a liquidação impugnada, admitindo-se que, no caso concreto do procedimento da recorrente, não adveio qualquer prejuízo para o erário publico.

Como anota o Magistrado do Ministério Público no seu parecer a situação configurada pela recorrente de que no ano de aquisição ficaram totalmente destruídos os aprestos de pesca, importava que tal viesse a demonstrar-se, para tanto sendo necessário que a questão fosse colocada à Administração Tributária, mas haveria que enquadrar a situação na perda do bem e não numa amortização em período mais curto do que o normal.

O dito requerimento a que se refere a recorrente, ainda que viesse a ser considerado como apresentado, seria susceptível de deslocar a taxa de amortização de 33,33% para a taxa de 50% e, nunca para 100%, como pretende a recorrente. Mas não se trata de mera formalidade esvaziada de conteúdo, seria, também uma porta aberta para que a Administração Tributária pudesse ter fiscalizado que os tais aprestos de pesca estavam efectivamente destruídos. Tão pouco se tem qualquer elemento que permita concluir que a Administração Tributária face aos dados que dispunha tinha sequer condições para configurar que não estava perante um erro quanto à taxa de amortização, mas perante uma situação de facto que permitia uma amortização superior.

Por outro lado, a recorrente não invoca que esteve impedida de proceder á amortização parcial, na parcela admitida por lei nos anos de 2004 e 2005.

Provavelmente numa situação ideal poderia ter havido uma aproximação de situações, de conhecimentos e a recorrente poderia ter levado ao conhecimento da Administração Tributária as razões da taxa que utilizou, vindo, pelo menos a beneficiar de uma taxa superior de amortização. Mas, sempre haveria que ter tido lugar uma actuação pro activa da recorrente que, de todo não se denota.

A actuação da Administração Tributária neste caso mostra-se integralmente suportada na lei e, se uma actuação mais diligente da recorrente poderia ter conduzido, pelo menos a uma diversa correcção, para ela mais favorável, a situação atingida não é de molde a poder considerar-se que a solução legal nos conduziu a um resultado de tal forma injusto que choque o princípio da justiça, de forma clamorosa, a afastar pelos princípios gerais de direito informadores do nosso sistema jurídico.

A sentença recorrida, que assim também entendeu fez uma correcta análise dos factos a que aplicou o direito de forma igualmente acertada, pelo que não enferma dos vícios que lhe são assacados.

Deliberação

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

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Ascensão Lopes — Dulce Neto.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Falta de notificação. Decisão. Coima. Inexigibilidade da dívida.

Sumário:

A falta de notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, porque determina a inexigibilidade da dívida que tenha origem nesse acto, integra, em abstracto, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT.

Processo n.º 191/14-30.

Recorrente. Ministério Público.

Recorrido: A....., Lda e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério Público recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, na parte em que, relativamente a dívida resultante de coimas fiscais, julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por A....., Lda., com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal n.º 1384200501047396 e apensas, instauradas para cobrança de dívidas de IVA dos anos de 2003 e 2006 e coimas fiscais de 2006 a 2008.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

1. O Processo de Oposição à Execução Fiscal é inadequado para se ver sindicada a falta de notificação de uma decisão de uma coima fiscal, a qual está a ser cobrada em sede de execução fiscal, a coberto de um título executivo, cuja validade não é questionada.

2. Isso implicaria uma interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu e certificou o título.

3. A este respeito, haverá que ter presente que face ao disposto no artº 162º do CPPT, “só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos: (...) b) Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas”, sendo que nas dos autos, subjacentes às execuções, não falta qualquer dos requisitos do art. 163º que impusesse a devolução à entidade que as extraiu.

4. Por outro lado, o vício em análise configura uma nulidade prevista no art. 63º-1/d) do RGIT (falta de notificação do arguido) a qual por força do n.º 5 do mesmo artigo é do conhecimento oficioso e pode

ser arguida até a decisão se tornar definitiva, cuja impugnação deverá ser apresentada junto da autoridade administrativa que aplicou a coima, podendo ela revogar a decisão (art. 59º e 62º do RGCO).

5. Assim, sendo constituído o título executivo por uma coima, aplicada por decisão com trânsito em julgado, como foi atestado por entidade administrativa competente, qualquer ilegalidade a ter-se verificado no respectivo procedimento contra-ordenacional, mormente com a notificação da decisão condenatória, deveria aí ter sido conhecida, como estabelece a alínea h), do n.º 1 do art. 204º, do CPPT.

6. Posto isto, a lei facultava à oponente dois (2) mecanismos legais próprios, tendo em vista dar resposta à sua pretensão, passando um pelo recurso previsto nos art.s 59º do RGCO e 80º do RGIT e outro pela arguição da nulidade.

7. Sobre este último, a *“regra geral em matéria de nulidades,... é a de que elas são sempre suscitadas perante a entidade que as cometeu e por esta conhecidas e reparadas, se reconhecida a sua existência. Só da decisão que as não reconhece é que o interessado pode recorrer para outra entidade ou tribunal, pois até aí não há decisão recorrível sobre essa matéria.”* ((8) Citação do Ac. do TRL de 16/1/2007 (Pº 5807/2006.5), in <http://www.dgsi.pt>)

8. Ademais, nos termos do art. 49º-1b) do ETAF os tribunais tributários em matéria contra-ordenacional apenas são competentes *“para decidir da impugnação de decisões de aplicação de coimas... em matéria fiscal,”* o que não é o caso.

9. Nessa medida, ao decidir como decidiu, o Mmª Juiz “a quo” fez, a nosso ver, errada interpretação e aplicação dos sobreditos art.s 204 -1/i) e 162º/b) do CPPT, 63º-1/d) e 80º do RGIT e 59º RGCO, pelo que deve anular-se a sentença recorrida, na parte em que julgou procedente a oposição e determinou a extinção das execuções pelas coimas, e substituída por outra que declare improcedente a oposição, nessa parte, com a consequente prossecução das respectivas execuções.

1.3. A recorrida A....., Lda. apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

I) A falta de notificação dos actos administrativos, designadamente de aplicação de coimas – implica a ineficácia dos mesmos, que não poderão ser oponíveis ao contribuinte.

II) A consequência directa da ineficácia do acto é, naturalmente, a inexigibilidade das dívidas cuja cobrança coerciva a Administração Fiscal pretende levar a cabo. Não tendo havido qualquer notificação válida relativamente às dívidas exequendas, estas não se venceram, nem são exigíveis.

III) A omissão de notificação válida ao contribuinte do acto de liquidação, ao afectar a eficácia do acto tributário, inquina também os requisitos intrínsecos do título executivo, nomeadamente e em especial, impossibilitando que a obrigação tributária se torne exigível e exequível.

IV) Prevê a alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT que a oposição possa assentar em “quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda (...)”.

V) Resulta desta norma que também é fundamento de oposição à execução a ausência de um pressuposto legal do processo executivo: a exigibilidade da dívida.

VI) Está, por esta razão, em falta um pressuposto essencial para que a cobrança coerciva das dívidas possa ser, legitimamente, efectuada no âmbito de um processo de execução fiscal.

Termina pedindo a improcedência do recurso e a consequente confirmação da sentença recorrida, na parte em que decidiu pela extinção da execução referente às dívidas por coimas.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto pelo M.º P.º no processo em que A....., Lda, apresentou oposição em execução que corre termos no 1.º serviço de finanças de Leiria:

1. Questão a decidir:

- se é de aplicar o meio de oposição quanto à falta de notificação das decisões de aplicação de coimas integra fundamento previsto no art. 204.º do C.P.P.T..

Invoca-se, resumidamente, no recurso interposto que a falta de notificação da decisão de aplicação de coimas se encontra previsto integrar nulidade insanável, conforme consta na parte final do art. 63.º n.º 1 alínea d) do R.G.I.T. e que é de aplicar apenas os meios previstos nos arts. 59.º do R.G.C.O. e 80.º do R.G.I.T..

Na sentença recorrida foi aplicado o disposto na alínea i) do n.º1 do art. 204.º do C.P.P.T..

2. Emitindo parecer:

Esta disposição é de aplicar a outros fundamentos não anteriormente previstos no dito art. 204.º, desde que:

- *“não envolva a apreciação da legalidade da dívida exequenda”*

- *“nem representem interferência com matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”.*

Ora, tem sido entendimento dominante do S.T.A. que a apreciação da legalidade da notificação efectuada da decisão de aplicação de coimas não implica a apreciação da legalidade da própria dívida exequenda, sendo já exterior à mesma.

Aliás, a entidade que aplica as coimas encontra-se prevista no art. 52.º do R.G.I.T., enquanto a entidade competente para proceder à notificação é a prevista no art. 67.º, por remissão do art. 79.º n.º 2 todos do dito R.G.I.T..

Quanto à competência da entidade que manda extrair o título executivo que é a mesma do serviço que administra as respetivas receitas ou, quando tal tiver sido cometido pelo órgão dirigente da administração tributária, dos serviços que disponham dos elementos necessários para essa actividade, segundo o previsto no art. 88.º n.º 5 do C.P.P.T..

É certo que tal serviço tem de verificar se está cumprida a formalidade prevista no n.º 1 do art. 88.º do C.P.P.T., a qual pressupõe a apreciação do previsto noutras leis.

Contudo, após o cumprimento das demais previstas no seu n.º 2, a execução passa a correr perante o órgão periférico local, nos termos do n.º 4 dessa mesma, disposição que é de aplicar por força do art. 65.º do R.G.I.T., sendo no seu âmbito que todas as outras questões podem ainda ser apreciadas.

Por outro lado, o meio previsto quer no art. 59.º do R.G.C.O., quer no art. 80.º do R.G.I.T., é apenas o recurso da decisão que aplica coima.

Apenas por aplicação subsidiária do previsto no art. 55.º do R.G.C.O. será possível obter abrir uma outra via de recurso, no caso da respetiva nulidade insanável não ser reconhecida pela referida entidade, o que se afigura muito duvidoso.

A não se entender desse modo, a falta dessa notificação deve conduzir a que se possa conhecer da mesma em sede de oposição, nos termos do previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T., conforme decidido foi.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) Em 14-02-2005 a Autoridade Tributária e Aduaneira endereçou à oponente, mediante carta registada com aviso de recepção, notificação da liquidação oficiosa de IVA n.º 05024077 relativa ao ano de 2003 que foi devolvida com a indicação dos serviços postais de “ausente”. - (cfr. processo instrutor apenso).

B) Em 02-03-2005 a Autoridade Tributária e Aduaneira endereçou à oponente, mediante carta registada com aviso de recepção, segunda notificação da liquidação oficiosa de IVA n.º 05024077 relativa ao ano de 2003 que foi devolvida com a indicação dos serviços postais de “ausente”. - (cfr. processo instrutor apenso).

C) Em 15-09-2005, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200501047396, por dívida de IVA do ano de 2003, no valor de € 1.122,30. - (cfr. fls. 2 e 3 do processo instrutor apenso).

D) Em 23-01-2007, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200701002864, por dívida de IVA do ano de 2004, no valor de € 1.496,40. - (cfr. fls. 33 do processo instrutor apenso).

E) Em 05-06-2007, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200701032933, por dívida de IVA do ano de 2005, no valor de € 1.496,40. - (cfr. fls. 34 e 34-V do processo instrutor apenso).

F) Em 28-09-2007, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200701050362, por dívida de coima e encargos com processo de contra ordenação do ano de 2007, no valor de € 250,00. - (cfr. fls. 35 e 35-V do processo instrutor apenso).

G) Com data de 11-05-2007, a Autoridade Tributária e Aduaneira endereçou à oponente notificação, mediante carta registada com aviso de recepção, registo RP449627366PT, para pagamento voluntário da coima fixado no processo de contra ordenação n.º 1384200706030165, a qual veio devolvida com a indicação “*Não reclamado*”. - (cfr. fls. 57, 61 e 63 do processo instrutor apenso).

H) Com data de 23-07-2007 a Autoridade Tributária e Aduaneira endereçou à oponente notificação, mediante carta registada com aviso de recepção, registo RP337690355PT, para pagamento voluntário da coima fixado no processo de contra ordenação n.º 1384200706011462, a qual veio devolvida com a indicação “*Ausente*”. - (cfr. fls. 59, 67 e 69 do processo instrutor apenso).

I) Em 22-12-2007, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200701074113, por dívida de coima e encargos com processo de contra ordenação do ano de 2007, no valor de € 250,30. - (cfr. fls. 36 e 36-V do processo instrutor apenso).

J) Em 12-01-2008, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200801002945, por dívida de IVA do ano de 2006, no valor de € 1.496,40. - (cfr. fls. 37 e 37-V do processo instrutor apenso).

K) Em 13-03-2008, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200801013890, por dívida de coima e encargos com o processo de contra ordenação n.º 1384200706030165, do ano de 2008, no valor de € 250,60. - (cfr. fls. 38 e 38-V do processo instrutor apenso).

L) Em 06-05-2008, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200801023934, por dívida de coima e encargos com o processo de contra ordenação n.º 1384200706058434, do ano de 2008, no valor de € 502,00. - (cfr. fls. 39 e 40 do processo instrutor apenso).

M) Em 27-07-2008, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200801055321, por dívida de coima e encargos com o processo de contra ordenação n.º 1384200806008046 do ano de 2008, no valor de € 251,50. - (cfr. fls. 43 e 43-V do processo instrutor apenso).

N) Em 27-09-2008, o Serviço de Finanças de Leiria 1 instaurou contra A....., Lda., processo de execução fiscal n.º 1384200801068148, por dívida de coima e encargos com o processo de contra ordenação n.º 1384200806020640 do ano de 2008, no valor de € 251,50. - (cfr. fls. 44 e 44-V do processo instrutor apenso).

O) Desde o ano de 2000 que a oponente deixou de exercer qualquer atividade. - (facto alegado no art.º 5.º da petição inicial e comprovado pelo depoimento da testemunha arrolada).

2.2. E quanto a factos não provados, a sentença exarou o seguinte:

Factos não provados

Não se encontra provado o envio das notificações das liquidações de IVA dos anos de 2004 a 2006. (...)

Também não está provado que a AT tenha procedido ao envio das notificações das decisões de fixação de coima quanto aos processos de contra ordenação, para além dos números 1384200706030165 e 1384200706011462 e, quanto a estes, tenha enviado segunda notificação.

3.1. Instaurada que foi a execução fiscal n.º 1384200501047396, à qual outras vieram a ser apensadas, para cobrança de dívidas emergentes de IVA dos anos de 2003 a 2006 e de coimas fiscais de 2006 a 2008, no valor total de € 7.367,40, a executada A....., Lda. deduziu a respectiva oposição, nos termos do art. 203º e ss. do CPPT, invocando que não foi notificada das liquidações de IVA em causa bem como das decisões de aplicação das coimas, falta esta que torna inexigível a cobrança coerciva da dívida exequenda.

E enunciando como questão a decidir a de saber se ocorreu a invocada falta de notificação das liquidações de IVA dos anos de 2003 a 2006 e coimas fiscais de 2006 a 2008, a sentença recorrida julgou totalmente procedente a oposição, nos termos seguintes:

(i) - Quanto à dívida emergente das liquidações (oficiosas) de IVA dos anos de 2004 a 2006, a AT não cumpriu o ónus probatório de demonstrar que deu cumprimento do disposto no art. 39º do CPPT e, por isso, perante a alegação da oponente da falta de notificação das liquidações, o não cumprimento desse ónus só pode ser decidido contra a mesma AT (cfr. art. 74º da LGT).

(ii) - Quanto à dívida emergente da liquidação (oficiosa) de IVA do ano de 2003, apesar dos registos comprovativos da expedição da notificação da liquidação do imposto deste ano, não foi possível concluir que a notificação em causa observou os requisitos impostos pelo n.º 5 do art. 39º do CPPT para se presumir validamente efectuada a notificação, sendo, assim, irrelevante, que a oponente não tenha comunicado a cessação de actividade como lhe competia, pelo que é de concluir que também nesta parte a AT não cumpriu o seu ónus da prova, procedendo a oposição, por isso, também quanto à dívida exequenda relativa a esta liquidação oficiosa de IVA.

(iii) - A respeito a questão que se coloca é a de saber se a falta de notificação da decisão de fixação da coima constitui fundamento de oposição à execução.

Ora, sendo claro que não se trata de fundamento subsumível à alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT (esta reporta-se expressamente à liquidação e no caso das coimas não existe qualquer liquidação), trata-se, no entanto, tal como vem alegado pela oponente, de fundamento subsumível na alínea i) desta disposição legal: qualquer outro fundamento a provar apenas por documento e que não envolva apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda nem represente interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

A falta de notificação de qualquer acto não interfere com a sua validade substancial mas tão só com a respectiva eficácia, sendo certo que as situações de ineficácia do acto notificando são fundamento de oposição à execução fiscal. E tratando-se de decisão de aplicação de coima e sendo claro que só após a sua notificação é que o seu destinatário toma conhecimento da respectiva decisão, se a notificação não foi recebida o mesmo não pode dela ter conhecimento, sendo que, no caso concreto, a AT não fez qualquer prova do envio das notificações aqui em causa, devendo, portanto, concluir-se que as ditas coimas são inexigíveis, ou seja, que a falta de notificação da decisão de aplicação da coima afecta a sua exigibilidade que, verificando-se, torna impossível o prosseguimento da instância executiva. Sendo que entendimento diferente seria, aliás, contrário ao princípio da proibição da indefesa consagrado no art. 20º da CRP.

3.2. Discordando, o recorrente MP sustenta que o processo de oposição à execução fiscal é inadequado para se ver sindicada a falta de notificação de uma decisão de uma coima fiscal ainda que esteja a ser cobrada em sede de execução fiscal, a coberto de um título executivo, cuja validade não

é questionada, pois que isso implicaria uma interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu e certificou o título.

Sendo o título executivo (art. 162º do CPPT) constituído por uma coima, aplicada por decisão com trânsito em julgado, como foi atestado por entidade administrativa competente, qualquer ilegalidade a ter-se verificado no respectivo procedimento contra-ordenacional, mormente com a notificação da decisão condenatória, deveria aí ter sido conhecida, como estabelece a alínea h) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Vejamos.

4.1. Não se questiona que o processo de execução fiscal seja o processo próprio para cobrança coerciva de coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributária (cfr. o n.º 1 do art. 65º do RGIT) sendo que, como estabelece a alínea b) do n.º 1 do art. 162º do CPPT, podem servir de base à execução fiscal, entre outros títulos executivos, as certidões de decisões exequíveis proferidas em processo de aplicação de coimas.

Por outro lado, de acordo com o estabelecido na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT a oposição à execução fiscal pode ser deduzida com quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores desse mesmo normativo, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título. E também não sofre dúvida que a inexigibilidade da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos daquela mencionada alínea i), sendo que as decisões exequíveis a que tal normativo se reporta são as proferidas por tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas, quer por trânsito em julgado, quer por não interposição de recurso judicial [cfr. arts. 79º, n.º 2 do RGIT e 88º e 89º do RGCO (1)].

No caso, o recorrente MP alega que a invocada falta de notificação da decisão de aplicação de coima integra nulidade insanável (al. d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT) e que serão aplicáveis apenas os meios previstos nos arts. 59º do RGCO e 80º do RGIT.

Todavia, independentemente da tramitação processual da contra-ordenação (e seria nesse processo que, em bom rigor, caberia, se fosse o caso, a invocação do alegado nas Conclusões 4 a 9 do recurso), tem sido entendimento dominante do STA que a apreciação da legalidade da notificação efectuada da decisão de aplicação de coimas não implica a apreciação da legalidade da própria dívida exequenda emergente daquelas, sendo já exterior à mesma [cfr., entre outros os acs. de 18/6/2014, proc. n.º 01549/13 e de 3/12/2014, proc. n.º 0426/14, em que se considerou que a falta de notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, porque determina a inexigibilidade da dívida que tenha origem nesse acto, integra, em abstracto, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do art. 204º, n.º 1, do CPPT. (2)]

Ora, sendo certo que a dívida exequenda a que se reporta o presente recurso teve origem em decisões condenatórias proferidas em processo de contra-ordenação, também é certo que não ficou provado que a AT tenha procedido ao envio das notificações dessas decisões de fixação de coima, pelo que a ora executada nem teve oportunidade de proceder ao respectivo pagamento voluntário nem de impugnar (caso o quisesse fazer) aquelas decisões: ou seja, os processos de execução fiscal foram instaurados com base em certidões de dívida extraídas dos referidos processos de contra-ordenação no pressuposto de que tais decisões se haviam tornado definitivas, quando não o eram.

4.2. Aliás, como se exarou no citado acórdão de 3/12/2014 (proc. n.º 0426/14) não é o processo de execução «... o processo próprio para se notificar a decisão que aplicou uma coima, nem se pode conceber que se entenda que a citação, em processo de execução fiscal, para pagar um montante referido a uma coima fiscal possa, em caso algum, ser um meio que assegure os meios de defesa contra tal decisão. Tal citação é uma interpelação bastante para que o executado saiba que contra ele pende uma execução, o que é completamente diferente de ter conhecimento do teor da decisão que a entidade exequente pretende executar, em termos de conhecer o seu conteúdo e a respectiva fundamentação.

Face a esta citação, não tendo havido, como consta da matéria de facto provada que não houve, uma notificação da decisão que aplicou a coima, a recorrida está não só privada da possibilidade de impugnar aquela decisão condenatória como também não dispõe de elementos suficientes para poder aquilatar da falsidade/veracidade do título, verificar se estão devidamente contabilizados os juros de mora, o montante exequendo, etc..

Um título executivo é um documento que dá notícia de uma dívida e que a lei dota de força executiva, confiada na legalidade da respectiva emissão.

Sempre a fase executiva se sucede, de uma forma ou outra a uma fase de cariz “declarativa”, aqui “condenatória” que, por imposição constitucional, mas também, repetida na lei ordinária, e, de forma clara no RIGIT, pressupõe que a entidade emitente do título o fez no termo de um procedimento legal, justo, assegurando o contraditório e com absoluto respeito pelos direitos de defesa do prevaricador.

É uma exigência elementar que esta fase declarativa/condenatória termine com uma decisão final, notificada à arguida a quem se deu conhecimento não só da decisão e seus fundamentos, mas, também dos meios pelos quais pode recorrer dessa decisão. (...)

A execução fiscal é instaurada com base na certidão de dívida que tem de indicar que a decisão que aplicou a coima se tornou definitiva, ou transitou em julgado podendo então falar-se de decisão exequível.

Mas, não tendo havido, como não houve, notificação da decisão que aplicou a coima, nem se iniciou o prazo de pagamento voluntário da coima ou de interposição de recurso, muito menos qualquer um dos prazos terminou para que a certidão de dívida pudesse ser extraída em conformidade com a lei nos termos do disposto no art. 65º do RIGIT.

Apesar do título conter, formalmente, os elementos essenciais referidos no art. 163º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é, como vimos, uma certidão fiel de uma decisão exequível, tendo apenas a aparência, desconforme com a realidade, de legalidade.

Assim, sendo ainda uma certidão de dívida, certifica uma dívida ainda não passível de cobrança coerciva.

Instaurada uma execução fiscal o executado tem a possibilidade de contra ela reagir mediante oposição a essa execução, nos estreitos limites dos fundamentos constantes do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário, requerendo, como fez a recorrida a extinção da execução, neste caso assente nesse vício que afecta desde a sua génese a execução, por prematuramente se pretender cobrar coercivamente um montante que, nem sequer está estabelecido, de forma definitiva, que é devido. (...)

A decisão não é exequível porque não é nem definitiva nem transitou em julgado. A extracção da certidão de dívida foi prematura, ilegal, pelo que não confere a força executiva de que tinha aparência.

A citação no processo de execução instou a oponente, aqui recorrida, a pagar um montante que ou não é exigível, ou, pelo menos não é coercivamente, exigível neste momento, o que fundamenta o seu direito de se recusar a pagar e justifica o seu pedido de extinção da instância executiva.»

4.3. Em suma, como se decidiu na sentença recorrida, a factualidade invocada pela recorrida substancia a inexigibilidade da dívida exequenda, por falta de notificação da decisão de aplicação de coima, subsumível à alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Impondo-se, pois, a confirmação do julgado recorrido e a improcedência do recurso.

DECISÃO

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

Sem custas, dado que o recorrente (MP) delas está isenta.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Isabel Marques da Silva*.

⁽¹⁾ Cfr. também *Jorge Lopes de Sousa*, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6ª edição, III volume, anotação 6 ao art. 162º, p. 121.

⁽²⁾ E também no acórdão proferido em 7/10/1998 no proc. n.º 022349 se entendera já ser inexigível a dívida resultante da decisão aplicativa de coima que não foi notificada ao requerido, sendo que a inexigibilidade da dívida exequenda constitui fundamento de oposição a enquadrar na alínea h) do n.º 1 do art. 286º do CPT então em vigor – correspondente à actual alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Processo n.º 196/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A Fazenda Pública vem interpor recurso excepcional de revista, ao abrigo do artigo 150º do CPTA, do acórdão do TCA Sul, de 9 de Julho de 2013, no segmento relativo à decretada anulação da liquidação dos juros compensatórios, pese embora a legalidade e manutenção na ordem jurídica do acto de liquidação de IVA impugnado.

1.1. Concluiu as suas alegações, nos termos que se seguem:

A) Quanto à questão de saber se, nos casos em que a liquidação adicional é mantida na ordem jurídica pelo Tribunal por considerar que existiu, por parte do sujeito passivo, um errado enquadramento da sua situação jurídico-fiscal que levou a uma liquidação de imposto inferior à devida, faz sentido proceder-se à anulação de juros compensatórios que foram exigidos na decorrência da liquidação adi-

cional de imposto efectuada, apenas com fundamento de que o sujeito passivo actuou diligentemente e isto sendo certo que o mesmo pode sempre indagar, junto da AT, sobre o correcto enquadramento tributário das operações que realiza, verificam-se os requisitos que justificam a admissão do presente recurso de revista.

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

C) Na verdade, a questão acima identificada, por ter a ver com liquidação de juros compensatórios que, no caso, foi anulada pelo Tribunal, pese embora ter sido mantida a liquidação de imposto de que aquela decorre, e sem que houvesse sido imputada àquela liquidação qualquer vício próprio da mesma, por exemplo, falta de fundamentação, assume particular relevância jurídica ou social, atenta não só a questão em si, mas também, que essa questão transcende a própria natureza do caso em concreto, com o que fica evidente a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos futuros que têm uma forte probabilidade de poderem vir a acontecer, sendo certo, por outro lado, que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados.

D) Até porque a admissão do presente recurso, no caso em concreto, se revela como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

E) Não sendo claro e isento de dificuldades superiores ao comum o quadro fundamentador da decisão controvertida, já que, o tratamento da questão em causa suscita dúvidas sérias, até por se apresentar contraditória a decisão de anular uma liquidação de juros compensatórios, quando é certo que os pressupostos que levam à manutenção, na ordem jurídica, da liquidação adicional apontam para uma incorrecta actuação do sujeito passivo, face ao disposto nas normas fiscais.

F) Para o que também contribuiu, em segundo lugar, o facto de o Acórdão recorrido, salvo o devido respeito, ter tratado a matéria de forma errada e juridicamente insustentável, sendo útil e necessária a intervenção do STA na sua qualidade de órgão de “última instância” de aplicação da justiça e de regulação do sistema.

G) Na verdade, tendo em conta o que foi considerado pelo Tribunal ora recorrido para manter a liquidação de IVA em causa, isto é, que o direito à dedução que o sujeito passivo, ora recorrido, pretendia fazer valer não foi por ele provado, quanto aos seus pressupostos legais e que o recurso a métodos indirectos pela AT foi legal, constitui, salvo o devido respeito, um erro grosseiro de direito, considerar-se, não obstante, que o contribuinte agiu com o zelo e diligência devidos no conhecimento do enquadramento fiscal da sua actividade económica.

H) É que, ainda que as operações em causa fossem de difícil definição quanto ao seu enquadramento fiscal, sempre ao sujeito passivo seria exigível que indagasse, junto da AT, sobre tal definição.

I) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria de natureza jurídica complexa, acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação das normas legais relativas aos pressupostos que levam à verificação dos juros compensatórios, o que conduz à necessidade de melhor clarificação do conceito de “desculpabilidade” na responsabilidade pelo atraso na liquidação de imposto, sendo cedo, igualmente, que só com a intervenção do STA se assegura a boa aplicação da justiça no caso concreto, uma futura e necessária uniformidade de procedimentos sobre a matéria e se repara a existência de um erro grosseiro na interpretação e aplicação do direito.

J) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação dos pressupostos legais que determinam a liquidação de juros compensatórios, dos artigos 35º da LGT e 89º do CIVA, na redacção à data aplicável aos factos, pelo que, não se deve manter.

K) Efectivamente, concordando nós com a premissa de que, para haver liquidação e obrigatoriedade de pagamento de juros compensatórios, por parte do contribuinte, o atraso na liquidação lhe deve ser imputável, já não se pode concordar com a ideia de que, no caso, inexistente tal nexo de imputabilidade que, note-se, não depende de um nexo de culpa mas de mera negligência.

L) No caso, sendo certo que há, claramente, um prejuízo para o Estado decorrente do facto de ter existido um atraso na liquidação, cumpriria sempre indagar se esse atraso poderia, de alguma forma, ser imputável à própria AT por, por exemplo, não ter clarificado a sua posição quanto à aplicação de uma determinada norma fiscal, uma vez que o normal é o atraso ser devido à culpa do sujeito passivo a quem o mesmo atraso é imputável.

M) Por outro lado, se é certo que esse nexo de culpa pode ser sempre afastado, também é certo que os requisitos de afastamento ou exclusão dessa culpabilidade devem ser aplicados com uma certa cautela, uma vez que irão sempre beneficiar o sujeito causador do dano em detrimento do efectivo lesado e daí falar-se no critério do “bom pai de família”.

N) Ora, no caso, os deveres gerais de diligência e aptidão de um “bom pai de família” apontam no sentido de não ser de excluir o nexo de culpabilidade, aferido em termos de mera negligência, da então impugnante.

O) Antes de mais, estamos não perante um sujeito passivo singular, mas perante uma concessionária, a Lusoponte, que dispõe de todos os meios necessários e com uma posição privilegiada que apontava para que, caso tivesse alguma dúvida sobre o correcto enquadramento fiscal e quanta à possibilidade de as operações em causa lhe darem, ou não, o direito à dedução de IVA, poderia sempre ter diligenciado junto da AT acerca do procedimento a adoptar.

P) Não o tendo feito, há que realçar que, no caso, a então impugnante sempre pareceu estar segura relativamente à (indevida) existência do seu direito à dedução de IVA, o que se demonstra pelas circunstâncias do caso em concreto, em que nunca foi pedida qualquer informação à AT sobre o enquadramento das operações em causa e em que, inclusivamente, a AT, face à falta de elementos que deveriam ter sido fornecidos e que deviam constar da contabilidade da então impugnante, teve que recorrer à aplicação de métodos indirectos, para efectuar a liquidação em causa, por ser impossível o real apuramento dos custos das obras efectuadas.

Q) Donde, é de concluir que, até ao momento da interposição da presente impugnação judicial não havia, entre o sujeito passivo e a AT, qualquer divergência de critérios quanto ao enquadramento e/ou qualificação de determinada situação tributária.

R) E, deste modo, contrariamente ao que foi entendido pelo Acórdão recorrido, concluindo-se pela manutenção das liquidações impugnadas na ordem jurídica em virtude de o contribuinte ter incorrectamente exercido o direito à dedução de IVA, sem que tivesse diligenciado, junto da AT, sobre o seu correcto enquadramento fiscal, não está afastado o juízo de censurabilidade pelo atraso na liquidação do imposto devido ao Estado.

1.2. A Recorrida A....., S.A., apresentou contra-alegações que rematou com o seguinte quadro conclusivo:

A) A existência de jurisprudência constante do STA no sentido da anulação dos juros compensatórios tal como decidida a quo — por todos, vide acórdão do STA de 30 de Novembro de 2011 (Rel. Francisco Rothes) proferido no processo n.º 0619/11 — é, por si só, impeditivo da qualificação de tal questão como fundamental pelo que, desde logo e por esse motivo, não pode ser admitida a presente revista — cfr. acórdão do STA de 23 de Setembro de 2004 (Rel. Santos Botelho) proferido no processo n.º 0891/04.

B) Não estamos perante uma decisão *a quo* que aplicou manifestamente mal o direito ao caso, ou no qual esteja patente que a decisão se mostra clara e objectivamente contrária à lei, uma vez que o sentido da decisão do Tribunal a quo vai de encontro com a Lei Fiscal, a jurisprudência e a doutrina segundo as quais apenas pode existir liquidação de juros compensatórios se ficarem demonstrados elementos ou indícios de censura na actuação do contribuinte.

C) A anulação da liquidação de juros compensatórios tal como decidida pelo Tribunal *a quo*, ficou a dever-se ao juízo daquele tribunal no caso em concreto, pelo que nunca pode a questão ser tida como sujeita à presente revista ao ter sido resolvida dentro das soluções possíveis de direito e em face das circunstâncias do caso em concreto, nomeadamente de acordo com a factualidade assente.

D) Efectivamente, cada caso é um caso em matéria de juros compensatórios; ou seja, a legalidade da liquidação de juros compensatórios depende das circunstâncias concretas e da factualidade dos autos, como bem decidiu o Tribunal *a quo*, aspecto reforçado pelo facto de a jurisprudência não hesitar a propósito da responsabilidade por juros compensatórios depender da possibilidade de se formular um juízo de censura a essa actuação — vide, por todos, o acórdão do STA de 19 de Novembro de 2008 (Rel. Miranda de Pacheco) proferido no processo 0576/08.

E) A discordância da Fazenda Pública é com o sentido da decisão *a quo*; todavia, como confirma a melhor jurisprudência, tal não é susceptível de legitimar a presente revista que, também por isso motivo, é inadmissível — neste sentido, são exemplares as seguintes palavras do próprio STA em aresto recente: «a reiterada discordância com o sentido da decisão, por si só, embora susceptível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para este efeito [recurso de revista excepcional] jurídico processual manifestamente ineficaz» — acórdão STA de 25 de Setembro de 2013 (Rel. Valente Torráo) proferido no processo n.º 0380/13 (cit.).

F) Uma vez demonstrado que o presente recurso tem por objecto uma questão que não tem importância fundamental e que foi resolvida pelo Tribunal *a quo* dentro das soluções possíveis de direito e em face das circunstâncias do caso em concreto, requer-se que a doutíssima formação de apreciação preliminar deste Supremo Tribunal recuse a admissão da revista nos presentes autos.

G) Acresce ao já referido que, caso se entenda que o presente recurso deva ser admitido — o que só se acolhe por hipótese académica e sem conceder — em caso algum o mesmo pode ser julgado procedente uma vez que a decisão do Tribunal a quo em manter a anulação da liquidação de juros compensatórios é irrepreensível à luz do Direito.

H) Em primeiro lugar, a Fazenda Pública pretende discutir o caso em concreto — o que é, desde logo, inadmissível numa revista excepcional, como vimos no capítulo anterior —, de forma tal que chega a assentar a sua argumentação no facto da Recorrida ser uma «empresa», especificando tratar-se de «uma [empresa] concessionária» (cit.), e identificando mesmo a denominação social da Recorrida (a pág. 8/14).

I) Em segundo lugar, o imposto em causa não é sequer devido pela empresa, como decreta a jurisprudência comunitária em matéria de IVA — vide acórdão de 26/05/2005, ‘KRETZTECHNIK AG’, proc. C-465/03 —, como julgou já este Venerando STA num processo em tudo semelhante aos dos Autos — cfr. acórdão de 3 de Julho de 2013 (Rel. Pedro Delgado) proferido no processo n.º 01148/11 —, e como julgou, inclusivamente, a primeira instância nestes Autos.

J) Acresce que, através da Direcção de Serviços do IVA e do CEF, a própria AT já acolheu a jurisprudência comunitária e nacional no sentido da dedução do IVA relativamente a operações em idênticas situações à em apreço; inclusivamente, no âmbito de um recurso hierárquico apresentado pela própria Recorrida, com base nos mesmos factos e direito presentes in casu, a AT acabou por dar provimento ao recurso em 24 de Junho de 2013, revogando a liquidação de IVA anterior — cfr. informação n.º 1719, de 17 de Junho de 2013.

K) A posição adoptada pela Fazenda Pública — que deveria pugnar pela alteração da decisão *a quo* quanto à liquidação adicional de imposto, por ter sido assim que a AT já decidiu em processos idênticos — de apresentar uma revista excepcional e pretender que não sejam anulados os juros compensatórios decorrentes da citada liquidação adicional de IVA, é mesmo reveladora de má-fé, evidenciada na contradição manifesta de posições e procurando tirar benefício a nível processual, sem que a Recorrida compreenda efectivamente qual o benefício.

L) A Fazenda Pública ensaia ainda a conclusão absurda e mal intencionada de que a Recorrida, por não ter solicitado uma informação vinculativa à AT(!), deveria sempre ter sido sujeita a liquidação de juros compensatórios, uma vez que, por não ter pedido tal informação, o enquadramento fiscal em causa não era susceptível de lhe ter causado dúvidas..., tese verdadeiramente inaudita e, diga-se, absurda à luz dos mais basilares princípios do Direito...

M) Contrariamente ao que insinua a Fazenda Pública, nunca a ora Recorrida se conformou com o enquadramento fiscal proposto pela AT, não havendo, ademais, qualquer elemento que indicie culpa ou negligência por parte da empresa.

N) Finalmente, e novamente ao contrário do que entende a Fazenda Pública, o acórdão recorrido também não carece de ser revogado quanto à anulação dos juros compensatórios, posto que surge, a esse respeito, na esteira da jurisprudência superior e da doutrina.

O) Efectivamente, o Tribunal *a quo* partiu da análise aos presentes Autos para concluir que era manifesta e muito significativa a incerteza sobre a correcta posição a adoptar e qual, em rigor, o enquadramento das operações em causa (resultando assente nos Autos a complexidade das operações em causa e dos enquadramentos fiscais em sede de IVA), pelo que não poderia existir qualquer juízo de censurabilidade imputável à ora Recorrida.

P) Atente-se nas peças processuais dos presentes autos para confirmar que existem argumentos muitos fortes a favor da posição da ora Recorrida, bem como desenvolvimentos jurisprudenciais sofisticados (inclusivamente acórdãos do TJUE, hoje TUE), diferentes perspectivas de encarar o papel da dedução do IVA em certas operações, bem como a sua relação com a actividade da empresa, tendo sido junto aos Autos parecer de um especialista em IVA muitíssimo reputado e independente, caso do Prof. Xavier de Basto.

Q) Segundo a melhor doutrina: - «é necessário que existe nexo de causalidade adequada entre a actuação do contribuinte, mas não basta uma conexão objectiva [...] assim é necessário que a sua conduta seja censurável»; - «não haverá responsabilidade por juros compensatórios, quando o contribuinte tenha actuado de boa fé e o erro seja desculpável, por a sua posição ser razoável» — cfr. Jorge Lopes de Sousa, «Juros nas relações tributárias» in VV. (Lisboa, 1999) Problemas Fundamentais do Direito Tributário, p. 148 (cit.).

R) Ou seja, mesmo que se venha a entender que a liquidação adicional de imposto não era ilegal — o que a ora Recorrida não concebe à luz da Lei e da jurisprudência do STA, tendo apresentado um recurso por oposição de julgados — dúvidas não existem, nem nenhum indício resultou provado, que a posição da Recorrida foi razoável e que agiu sempre com diligência exigível, não lhe sendo imputável qualquer grau de censurabilidade.

S) Com efeito, bem andou o Tribunal *a quo* ao considerar que Recorrida agiu com diligência e zelo, pelo que os juros compensatórios em caso algum poderiam ter sido liquidados tal como se decidiu *a quo*.

T) Uma vez demonstrado que bem decidiu o Tribunal *a quo* quanto à anulação dos juros compensatórios, deve o presente recurso improceder.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido, por não se mostrarem preenchidos os pressupostos legais indispensáveis a essa admissão.

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

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

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for *claramente necessário para uma melhor aplicação do direito* ou se estivermos perante uma questão que pela sua *relevância jurídica ou social* se revista de *importância fundamental*.

E como tem sido explicado nos inúmeros acórdãos proferidos por esta formação, a **relevância jurídica fundamental** deve ser detectada perante questões de direito (substantivo ou processual) que apresentem especial complexidade ou quando a sua análise suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina. Já a **relevância social fundamental** verificar-se-á quando estiverem em causa questões que apresentem contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso em análise e é conveniente formar uma orientação para a resolução de casos futuros, dada a existência de interesse comunitário significativo na resolução dessas questões.

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

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso em apreço, tendo presente que a questão que se coloca é a de saber se, uma vez que os actos de liquidação de IVA se mantêm na ordem jurídica – por ter existido, da parte do contribuinte, um errado enquadramento da sua situação jurídico-fiscal, que o levou a exercer de forma incorrecta o direito à dedução de IVA e determinou a realização da liquidação do imposto devido pela administração tributária – pode anular-se a liquidação dos juros compensatórios com base no afastamento de um juízo de censurabilidade à actuação do sujeito passivo e ao consequente atraso na liquidação do imposto.

Sobre esta matéria, considerou-se no acórdão recorrido, além do mais, o seguinte: «*Os pressupostos ou requisitos dos juros compensatórios são os seguintes: i) ter existido um retardamento da liquidação do imposto (IVA); (ii) o retardamento da liquidação (IVA) causar prejuízo patrimonial ao credor tributário; (iii) o retardamento da liquidação (IVA) ser imputável ao sujeito passivo. Dito de outra forma, «constituem requisitos essenciais para a liquidação de juros compensatórios a existência de uma dívida de IVA, de um atraso na efectivação de uma liquidação desse imposto e a imputabilidade do atraso à actuação culposa do contribuinte» (Ac. do STA, de 16.12.2010, P. 0587/10); a culpa «consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, aptidão e conhecimento de um bonus pater familias» (Ac. do STA de 16.12.2010, P. 0587/10).*

No caso em exame, o imposto liquidado e pago pelo contribuinte foi inferior ao devido, dado que considerou que havia imposto a deduzir, que afinal não o era. De referir que apesar de ser exigível ao contribuinte a diligência e zelo no conhecimento do enquadramento fiscal da sua actividade económica, a incerteza sobre a correcta posição do mesmo face às operações em causa (se consumidor final, se sujeito passivo de IVA), depõe no sentido do claudicar do juízo de exigibilidade e censurabilidade inerente à presente condenação, pelo que os juros compensatórios não se mostram devidos in casu.»

Donde se conclui, desde logo, pelo afastamento do requisito da *relevância jurídica e social fundamental*, nos termos que acima deixámos definidos, uma vez que a anulação da liquidação dos juros compensatórios se ficou a dever a um juízo de incensurabilidade, formulado pelo julgador, no que toca à actuação da impugnante face à natureza e especificidades das operações em causa, e, por conseguinte, à julgada inimputabilidade do atraso na liquidação do imposto a uma actuação culposa do contribuinte.

Ora, tal juízo diz exclusivamente respeito a um caso concreto e específico, pois só casuisticamente se pode aferir se ficaram ou não demonstrados elementos ou indícios reveladores de uma censura dirigida à actuação do contribuinte.

Aliás, a jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal ⁽¹⁾ vai no sentido de que «a responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da

possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência)», pelo que se a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento desse tipo de juros depende da existência de culpa por parte do contribuinte, esse juízo só pode ser aferido casuisticamente pelo julgador.

Por outro lado, a questão não apresenta *relevância jurídica fundamental*, uma vez que não denota especial complexidade nem suscita dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina, como ficou demonstrado. A resolução da questão, para além da sua fortíssima vertente casuística, não requer um esforço interpretativo particularmente difícil ou operações exegéticas de especial dificuldade, antes apresentando um grau de dificuldade que não ultrapassa o que é normal nas controvérsias judiciais.

Por seu turno, também soçobra o requisito da *relevância social fundamental*, uma vez que o caso não apresenta contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravase os limites do caso concreto, até porque já existem inúmeros acórdãos que revelam a orientação acima exposta.

Finalmente, constata-se que a posição assumida se enquadra no espectro das soluções jurídicas plausíveis para as questões analisadas, não se evidenciando que o acórdão recorrido tenha tratado a matéria de forma pouco cuidada, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável. Acresce que a mera discordância quanto ao entendimento vertido no acórdão recorrido não implica a necessidade de uma intervenção deste tribunal para assegurar uma melhor aplicação do direito, sendo que, como se disse, não é, sequer, patente que a decisão se mostre ferida de erro manifesto ou grosseiro.

Deste modo, e face ao decidido no acórdão recorrido, cuja ponderação e raciocínio jurídico nada comporta de manifestamente anómalo ou ostensivamente errado, o presente recurso não logra colocar uma questão de alcance geral e fundamental no plano jurídico ou que assuma evidente repercussão comunitária.

Tanto basta para não considerar preenchidos os requisitos de que o n.º 1 do art.º 150º faz depender a admissão do recurso de revista.

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

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) vide acórdãos do Pleno n.º 0632/14, de 21 de Janeiro de 2015, e n.º 01490/13, de 22 de Janeiro de 2014.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Processo n.º 223/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A..., S. A., e outro.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., S. A. e B....., identificados nos autos, na qualidade de sucessores da C....., SGPS, S. A. deduziram impugnação no Tribunal Tributário de Lisboa, da decisão que indeferiu o recurso hierárquico da reclamação graciosa apresentada da liquidação de IRC do exercício de 1999.

Naquele Tribunal decidiu-se julgar procedente a impugnação, anulando-se a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, para que fosse conferido o exercício do direito de audição prévia aos impugnantes antes da decisão do recurso hierárquico e que fosse proferida nova decisão sobre a legalidade da liquidação que tivesse em consideração esse exercício.

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

1. Na douta sentença ora recorrida o tribunal “a quo”, julgou procedente a presente impugnação e, em consequência, anulou “a decisão de indeferimento de recurso hierárquico para que seja conferido o exercício do direito de audição prévia aos Impugnantes antes da decisão de recurso hierárquico, e seja proferida nova decisão sobre a legalidade da liquidação que tenha em consideração esse exercício”.

2. Fundamentou a sua decisão propugnando que a “redacção do n.º 3 do art. 60º da LGT resulta que o legislador pretendeu restringir a dispensa de audição prévia do contribuinte não em todo o procedimento tributário, mas apenas e somente no procedimento tributário anterior à liquidação: (...)”;

3. Tendo concluindo não haver “lugar à dispensa da audição do contribuinte nos termos do disposto no art.º 60º, n.º 3 da LGT quando estamos na fase de recurso hierárquico pois trata-se da fase do procedimento tributário posterior ao da liquidação.”

4. Com todo o respeito, não podemos concordar com a posição assumida pelo tribunal “a quo”. A douta sentença ora sob recurso padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, na medida em que fez uma errónea aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 60º da LGT;

5. Entende a Fazenda Pública, sempre com o devido respeito por melhor opinião, tal como decidiu o STA, no Acórdão de 16-01-2013 - Proc.º 0670/12 — 2ª Secção), mencionado na Douta Sentença, “I - O n.º 3 do art. 60º da LGT, com a redacção introduzida pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, assume carácter de norma interpretativa, que lhe é atribuído pelo art. 13º, n.º 2, da mencionada lei, visando esclarecer que o direito de audição prévia consagrado no art. 60º só impõe nova audição do contribuinte ante a existência de factos que não tiverem sido anteriormente objecto de contraditório, como já era jurisprudência relevante no âmbito da redacção originária daquele preceito legal.”;

6. No mesmo sentido se pronunciou já o Pleno da Secção de CT, do mesmo Tribunal, conforme se pode constatar pelo que foi decidido pelo Acórdão de 26-09-2007, Proc.º 0903/06, quanto ao instituto em análise, ao destacar que: “(...), quando a audiência efectuada tenha possibilitado pronúncia sobre todas as matérias do procedimento, por a ele, entretanto, não ter chegado novidade, não se legitima a sua repetição, que redundaria num acto inútil proibido, aliás, pelo artigo 57º n.º 3 da LGT.

7. No caso dos autos, é manifesto que a Impugnante exerceu, por escrito, o direito de audição prévia nos termos do artigo 60º da LGT, no âmbito da acção inspectiva externa, tendo inclusive sido atendida, em parte, as suas pretensões no relatório final da referida inspecção (procedimento de 1º grau), tendo, portanto, tal intervenção influenciado a liquidação final;

8. Retira-se igualmente do probatório que a decisão do recurso hierárquico se baseou nos mesmos factos sobre os quais foi dado, às Impugnantes, a possibilidade de exercício do direito audição no procedimento anterior (Reclamação Graciosa), que a Impugnante optou por não exercer;

9. Factos que legitimam, em absoluto, a dispensa do direito de audição no procedimento, como resulta da correcta conjugação dos artigos 60º, n.º 1 e 3 da LGT, na redacção de natureza interpretativa introduzida pelo art.º 13º da Lei 16-A/2002, de 31 de Maio, e artigo 103º, n.º 2, alínea a) do CPA, aplicável ex vi, artigo 2, alínea c) da LGT, dado não terem sido invocados factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado.

10. Da letra e do espírito da norma (art.º 60º, n.º 3 da LGT) resulta que o contribuinte tem que ser sempre ouvido antes da liquidação, excepto se já tiver sido ouvido, “em qualquer das fases do procedimento”, anterior, casos, em que essa audição é dispensada, quer antes da liquidação (procedimento de 1º grau), quer antes das decisões a proferir, quer na Reclamação, quer no recurso (procedimentos de 2º grau), que venham eventualmente a ocorrer, excepto, mais uma vez, se forem invocados factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado.

11. Como refere a recente jurisprudência do TCAS, proferida no “Acórdão do TCAS, de 16-09-2013 — Proc.º 01510/06 — CT – 2º Juízo”, em que nos revemos e subscrevemos:

“4. Nos procedimentos de segundo grau, de que são exemplo as reclamações e os recursos hierárquicos, sempre que não existam factos novos capazes de influenciar a decisão final e o contribuinte já tenha sido ouvido sobre a factualidade em discussão no procedimento anterior aos ditos reclamação ou recurso. Nestes casos, não haverá qualquer obstáculo à dispensa do direito de audiência, por ele ter sido já assegurado noutra fase do procedimento e não se verificarem alterações da situação factual.

12. Por tudo, apoiados na melhor doutrina e jurisprudência dos tribunais superiores, só se pode concluir, não ter o mínimo de fundamento a posição vertida pelo tribunal “a quo”, de que “..., não há lugar à dispensa da audição do contribuinte nos termos do disposto no art.º 60º, n.º 3 da LGT quando estamos na fase de recurso hierárquico pois trata-se da fase do procedimento tributário posterior ao da liquidação.”, como o são a reclamação e o recurso;

13. Não se extrai, em momento algum, quer da letra, quer do espírito, quer ainda da ratio legis, que “(o) preceito legal em causa delimita expressamente o seu âmbito de aplicação aos casos em que o contribuinte deveria ter sido ouvido antes da liquidação, o que exclui todos os casos em que o contribuinte deve ser ouvido no procedimento tributário após a liquidação,...”. como é firmado na Douta Sentença;

14. É totalmente infundada a anulação da “(d)ecisão de indeferimento de recurso hierárquico, promovida pela Douta Sentença, ora recorrida, por a mesma não enfermar de nenhum dos vícios que lhe são imputados, designadamente, a de preterição de formalidades essencial, que como se demonstrou não se verificam;

15. E não se diga, como o diz o tribunal “a quo”, que assim não é, porque ‘mio caso em apreço os Impugnantes nem sequer foram ouvidos antes da decisão de reclamação graciosa, porque apesar de

notificados para o efeito, não decidiram exercer esse direito, pelo que não se pode dizer que intervieram na fase anterior do procedimento, e também por essa razão, nunca seria de aplicar o disposto no n.º 3 do art. 60.º.”

16. É com pena nossa que voltamos a discordar, mais uma vez, em absoluto, de tal posição, a mesma, salvo Doutra opinião, não resulta, também aqui, nem letra da lei, nem do seu espírito.

17. O facto de estarmos perante um direito, de natureza peremptória, que, por livre e espontânea vontade do particular, pode, por opção, não ser exercido, é sintomático, o quanto é absurda a ideia da obrigatoriedade de uma pronúncia do interessado;

18. In casu, deu-se ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito, fixou-se-lhe prazo para o efeito, o mesmo entendeu não o exercer, ou por não possuir elementos novos susceptíveis de alterar a posição da Administração, ou por querer levar a contenta para a instâncias judiciais, ou por outro motivo que entendeu, dentro da sua livre disposição,

19. Seria de todo ilegítimo, impor-lhe o exercício de audição, como defende a Doutra Sentença, até porque, não se encontra garantido que a sua pronúncia motivasse uma alteração de posição da entidade decisora.

20. Da mesma forma não se encontra demonstrado que tal audição poderia promover uma maior fundamentação da decisão por parte de Administração fiscal, dado que a mesma se baseou numa profunda Informação, em que se analisou todos os factos invocados pelas Impugnantes e, justificada a posição da Administração fiscal, com referência às normas jurídicas aplicáveis, ou então, em alguns casos, através de remissão para informações anteriores, todas elas de conhecimento do contribuinte;

21. Tendo presente a posição do Supremo Tribunal relativamente a situações semelhantes à dos presentes autos, vertida nos acórdãos mencionados, no sentido de ser dispensável a audição do contribuinte, considerando a natureza interpretativa da redacção dada ao art.º 60º da LGT pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, não se deparam razões para nos presentes autos decidir em sentido contrário, devendo por isso ser revogada a Doutra Sentença ora recorrida;

22. Por erro de julgamento na aplicação do direito e violação o disposto no artigo 60º, n.º 3 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela já referida lei 16-A/2002, de 31 de Maio.

23. Em momento algum se extrai da norma que a dispensa de audição dos interessados se aplica unicamente aos “procedimento tributário anterior à liquidação.”, como defende a Doutra Sentença.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V.ªs Ex.ªs se dignem julgar PROCEDENTE o presente recurso, por totalmente provado e em consequência ser a doutra sentença ora recorrida, revogada e substituída por outra que julgue improcedente a impugnação judicial, quanto ao invocado fundamento de violação do direito de audição prévia, com a consequente remessa dos autos ao tribunal de 1ª Instância, a fim de aí, após a pertinente fixação da matéria de facto, se conheça do mérito dos demais fundamentos invocados na petição inicial.

3. Os então recorrentes, ora recorridos vieram contra-alegar, concluindo nos termos que se seguem:

a) Não assiste razão à Recorrente quando afirma, a propósito da letra do número 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, que do mesmo resulta a dispensa de audição prévia no caso de procedimentos de segundo grau, como é o caso do procedimento de recurso hierárquico subjacente aos presentes autos, já que a norma referida é linear na sua previsão: a dispensa de nova audição aí estatuída limita-se ao procedimento de liquidação.

b) A posição assumida pela Recorrente não encontra assim o apoio na letra da lei que esta afirma, já que a decisão imediatamente impugnada foi proferida num procedimento posterior ao procedimento de liquidação.

c) E tal posição não encontra apoio na letra da lei também porque no caso sub judice o contribuinte que exerceu o direito de audição prévia em sede do procedimento de inspecção tributária (a sociedade C....., SGPS, S.A.) não é o contribuinte que não foi notificado para exercício do direito de audição prévia antes da decisão final do recurso hierárquico (os ora Recorridos, mediante sucessão determinada pela liquidação e partilha da sociedade C....., SGPS, S.A.), pelo que não é manifestamente argumentável - à luz dos factos provados em juízo - que o mesmo contribuinte havia sido ouvido em fases anteriores do procedimento.

d) Manifesta é também a falta de apoio no espírito da lei da posição assumida pela Recorrente, já que, por força da sucessão operada, os Recorridos adquiriram direitos e interesses reais a defender no procedimento de recurso hierárquico, pelo que, ainda que não fossem considerados contribuintes no procedimento em causa, não poderia a Administração Tributária em qualquer hipótese ter deixado de os notificar para exercício do direito de audição em momento prévio à decisão final, sob pena de violação dos princípios e da norma constitucional que determinaram a positivação do direito de audição no artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

e) Não estamos assim no caso concreto numa situação subsumível à letra e ou ao (alegado) espírito do número 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária que foi invocado pela Recorrente para justificar a

decisão de não notificação para exercício do direito de audição, nem, aliás em situação equivalente às subjacentes à jurisprudência invocada pela Recorrente (da qual, aliás, os Recorridos discordam).

f) E não se diga que o facto de os Recorridos não terem exercido o direito de audição em sede de reclamação graciosa implicaria que o exercício desse direito pudesse ser dispensado no procedimento subsequente (o de recurso hierárquico), na medida em que o número 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária não teve em vista impedir ou limitar a participação dos contribuintes no procedimento tributário mas apenas assegurar a utilidade da sua participação, razão pela qual exige para efeitos de dispensa que o contribuinte tenha sido anteriormente ouvido e não, apenas, que o contribuinte tenha sido chamado a exercer o direito de ser ouvido.

g) A sentença recorrida não merece assim censura, ao aplicar correctamente o direito aos factos dados como provados, adequadamente seleccionados e ponderados na decisão, pelo que deverá ser mantida.

Nestes termos, e nos mais de Direito que Vossas Excelências suprirão, deverá o presente recurso ser dado como improcedente, por não provado e, em consequência, manter-se válida na ordem jurídica a sentença aqui em discussão proferida pelo tribunal a quo, tudo com as legais consequências.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso merecer provimento, de acordo com o seguinte parecer:

A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, exarada a fls. 459/479, em 27 de Novembro de 2013.

A sentença recorrida julgou procedente impugnação judicial interposta contra o acto de indeferimento de recurso hierárquico, deduzido do acto de indeferimento de reclamação graciosa, por sua vez intentada contra a Liquidação Adicional de IRC de 2009.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 510/514, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

As recorridas contra-alegaram, tendo concluído nos termos de fls. 526/527 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos.

O direito consagrado nos artigos. 100º do CPA, 45º/1 do CPPT e 60º da LGT constitui uma concretização do princípio da participação dos particulares na formação das decisões administrativas que lhe digam respeito, dando, assim, satisfação à directriz consagrada no art. 267º/5 da CRP, revestindo a natureza de um princípio estruturante da lei especial sobre o processamento da actividade administrativa, traduzindo a intenção legislativa de atribuição de um verdadeiro direito subjectivo procedimental.

Nos termos do estatuído no artigo 60.º da LGT “o direito de audição é exercido finda a instrução e antes da decisão e não em momento anterior.

A decisão pode consistir, nos termos do número 1 do presente artigo, no acto tributário de liquidação, no indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, na revogação do acto constitutivo de benefícios fiscais ou de qualquer acto administrativo em matéria fiscal e na aplicação de métodos indirectos de determinação da matéria colectável. O direito de audição aplica-se igualmente ao processo de fiscalização, nos termos da verdadeira norma especial em que consiste o artigo 60.º do RCIT, que prevalece sobre o disposto no artigo 60.º da presente lei.

O direito de audição é exercido geralmente por uma única vez no procedimento: finda a instrução e antes da decisão. Não pode ser utilizado para introduzir dilações dilatórias no procedimento. O presente artigo recusa, pois, a ideia de qualquer dupla ou tripla audição no procedimento. Em caso de o objecto do direito de audição constituir um acto preparatório da liquidação, como são os previstos nas alíneas c), d) e e) do número 1 do presente artigo, o contribuinte não deve ser, de novo, ouvido antes de esta se realizar, a não ser quando a liquidação se fundamente em elementos distintos daqueles por que o direito de audição inicialmente se concretizou. É claro que não se confunde com o direito de audição previsto no presente artigo o dever de audição do contribuinte na instrução do procedimento, que deve fazer-se as vezes necessárias à realização do fim da descoberta da verdade material”. (1)

E se dúvida houvesse quanto à interpretação do artigo 60.º da LGT, quanto a esta matéria, ficou a mesma, inteiramente, esclarecida com a Lei 16-A/2002, de 31 de Maio, alterando o número 3 do citado artigo, expressamente veio esclarecer que tendo o contribuinte sido ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

E, esta alteração, por força do estatuído no artigo 13.º/1 do CC a lei interpretativa integra-se na lei interpretada retroagindo os seus efeitos à data da entrada em vigor da antiga lei.

No caso dos autos, a extinta C....., SGPS, SA, à qual sucederam as recorridas, enquanto sócias daquela, foi ouvida em sede de procedimento de inspecção sobre o projecto de correcções técnicas à matéria colectável.

As recorridas foram, ainda, notificadas em sede de reclamação graciosa para querendo, exercerem o direito de audição prévia, tendo optado por não exercer tal direito.

Ora, assim sendo, e uma vez que, em sede de recurso hierárquico não foram trazidos elementos novos sobre os quais as recorridas não tivessem, ainda, sido ouvidas, atento o estatuído no artigo 60.º/3, parece certo que não havia que as notificar para o exercício do direito de audição prévia, sob pena de se estar a praticar um acto inútil que a lei proíbe (artigo 57.º do CPA). (2)

E não se venha argumentar, como faz a sentença recorrida que o normativo do artigo 60.º/3 da LGT apenas tem aplicação na fase do procedimento anterior à liquidação e já não posterior, pois, tal interpretação, salvo melhor juízo não tem apoio na letra e espírito da lei.

E, também, não se venha dizer, como fazem as recorridas, que não foram ouvidas em fases anteriores do procedimento.

De facto, foram notificadas para exercerem o direito de audição prévia no âmbito da reclamação graciosa e se não o exerceram de facto, é questão que apenas a elas diz respeito, sem a menor relevância jurídica.

Também, em sede de procedimento inspectivo, exerceu o direito de audição prévia a extinta C....., à qual sucederam as recorridas, e como tal as consequências jurídicas do exercício de tal direito não podem deixar de se reflectir nas recorridas!

Portanto, a decisão, recorrida não se pode manter na ordem jurídica.

Termos em que deve conceder-se provimento ao recurso, revogar-se a decisão recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para conhecimento das restantes questões, cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada ao pleito.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A sociedade “C....., SGPS, SA”, no exercício de 1999, encontrava-se abrangida pelo regime de tributação pelo lucro consolidado (cfr. relatório de inspecção de fls. 39 e ss dos autos).

B) A sociedade “C....., SGPS, SA” foi liquidada em 31/03/2010 (cfr. documentos de fls. 377 e ss dos autos).

C) Em 31/03/2010 a sociedade “C....., SGPS, SA” tinha por únicos sócios as ora Impugnantes (cfr. documentos de fls. 377 e ss dos autos).

D) A sociedade “C....., SGPS, SA” foi objecto de uma acção de inspecção, em sede de IRC, no âmbito da qual foram efectuadas correcções à matéria tributável, de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal, ao exercício de 1999, no montante de 101.314.640,88€ e 10.883.815,69€ e apurado imposto em falta no montante de 119.783,60€ (cfr. relatório de inspecção de fls. 39 e ss dos autos).

E) As correcções impugnadas e respectiva fundamentação, em síntese, foram as seguintes (cfr. relatório de inspecção tributária a fls. 38 a 63 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais);

a. - Correcções às realizações de utilidade social que foram consideradas não dedutíveis por não poderem fazer parte do cálculo uma vez que tais valores não se consideram remuneração de trabalho dependente nos termos do art. 2.º do CIRS;

b. - Prejuízos fiscais gerados no âmbito do regime de tributação pelo lucro consolidado e considerados não dedutíveis uma vez que “o valor da matéria colectável de todas as sociedades que apresentam lucro tributável corrigido é coincidente com o respectivo lucro, visto que nenhuma delas, tinha saldo de prejuízos dedutíveis para efeitos da aplicação do art. 59.º-A do CIRC”;

c. - Prejuízos fiscais gerados no âmbito do Grupo D.....

F) Na sequência das correcções efectuadas, em 11/11/2003, foi emitida a liquidação de IRC n.º 2003 8310019196, constante da demonstração de compensação n.º 2003 8310019196 de 11/11/2003, no valor total de 33.583.080,43€, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou a 02/01/2004 (cfr. fls. 296 dos autos).

G) Em 30/03/2004 os Impugnantes apresentaram reclamação graciosa da liquidação mencionada na alínea anterior (cfr. requerimento a fls. 5 e ss do Processo de Reclamação Graciosa).

H) Os Impugnantes, foram notificados para exercerem o direito de audição prévia sobre o projecto de indeferimento da reclamação graciosa (cfr. fls. 218 e ss do Processo de Reclamação Graciosa, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

I) Os Impugnantes não exerceram o direito de audição prévia mencionado na alínea anterior (cfr. Processo de Reclamação Graciosa).

J) Em 29/11/2010 foi proferido despacho de indeferimento da reclamação graciosa (cfr. decisão de fls. 226 e ss do Processo de Reclamação Graciosa, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

K) Em 07/01/2011 os Impugnantes apresentaram recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (cfr. articulado de fls. 4 do Processo de Recurso Hierárquico, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

L) Foi dispensada a audição dos Impugnantes com fundamento na alínea c) do n.º 3 da circular n.º 13 de 08/07/1999, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, e de que os Impugnantes já foram notificados para exercer o direito de audição prévia sobre a situação, em fase anterior do processo, e uma vez que não trouxeram factos ou elementos novos susceptíveis de alterar a decisão da reclamação graciosa (cfr. despacho antes a fls. 92 do Processo de Recurso Hierárquico, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

M) A Impugnação foi apresentada junto do tribunal tributário de Lisboa em 16/04/2012 (cfr. fls. 2 dos autos).

De direito:

Perante a factualidade dada como provada e agora não questionada pelas partes o m.º juiz “a quo” passou a conhecer da invocada preterição do direito de audição dos impugnantes antes da decisão sobre o recurso hierárquico.

Considerou o Tribunal “a quo” que essa preterição ocorreu, apesar de ter ponderado embora a doutrina dos vários arestos deste STA que se pronunciaram sobre a dispensa de audição do contribuinte, por, no caso em apreço, não dever sequer levar-se em conta a dispensa que o n.º 3 do artigo 60 da LGT impõe, já que tratando-se de recurso hierárquico a lei impunha tal audição prévia, independentemente de o mesmo ter sido ouvido no procedimento anterior à liquidação, objecto da reclamação graciosa.

A Fazenda Pública não se conforma com tal decisão.

Entende que a sentença considerou que “da redacção do n.º 3 do art. 60º da LGT resulta que o legislador pretendeu restringir a dispensa de audição prévia do contribuinte não em todo o procedimento tributário, mas apenas e somente no procedimento tributário anterior à liquidação.

Todavia, diz a recorrente, tal facto contende não só com a letra da lei como do seu espírito.

E porque a decisão do recurso hierárquico se baseia nos mesmos factos sobre os quais foi dada possibilidade ao contribuinte de se pronunciar tendo até alguns dos seus argumentos sido atendidos no acto da liquidação, sendo que a reclamação graciosa tem por objecto esse acto e tendo também sido dada oportunidade ao contribuinte de nesta sede de ser ouvido antes da decisão que motivou o recurso hierárquico, dado que a decisão se baseou apenas nos elementos que o contribuinte já conhecia, não havendo assim factos novos atendíveis a Fazenda Pública considera que a dispensa de audição nesta fase não só está justificada com a própria a lei a determina.

A recorrida pugna pela manutenção do decido e no caso diz também que a audição prévia se impunha havendo por isso preterição de formalidade legal porquanto o contribuinte que exerceu o direito de audição não é o mesmo do recurso hierárquico.

Vejamos.

Relativamente ao argumento que as recorridas afirmam de não ser o contribuinte do recurso hierárquico o mesmo que foi ouvido previamente ao acto da liquidação importa desde já dizer que tal facto não tem relevância jurídica alguma no que concerne à preterição de formalidade que se analisa pois tendo tal direito sido exercido pela extinta C....., à qual sucederam as recorridas, as consequências jurídicas do exercício de tal direito não podem deixar de se reflectir na esfera jurídica das recorridas.

Pelo que a única questão que importa analisar é se a não audição das recorridas antes da decisão do recurso hierárquico era ou não dispensável face ao preceituado no artigo 60 da LGT.

Dispõe o artigo 60 da LGT:

A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d)(*) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2* - É dispensada a audição:

- a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;
- b) No caso de a liquidação se efectuar officiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.

4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.

7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão. (*Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio - De acordo com o n.º 2 do art.º 13º, o disposto no n.º 1 do presente artigo tem carácter interpretativo*)

(*) (*A nova redacção da alínea d) do n.º 1 do artigo 60.º da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, tem natureza interpretativa, de acordo com o n.º 2 do art.º 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro*)

O artigo 60 da LGT concretiza o princípio constitucional do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes digam respeito consagrado no n.º 5 do artigo 267 da CRP.

No caso dos autos resulta do probatório que a AT não procedeu à audição prévia dos Recorrentes nos termos em que essa audição se mostra regulada no artigo 60.º da LGT, sustentando a legalidade de tal actuação ao abrigo do n.º 3 do artigo citado, defendendo que a participação dos Recorrentes foi assegurada através da sua intervenção ao longo do procedimento inspectivo e também no procedimento da reclamação graciosa já que notificadas para previamente a decisão da reclamação graciosa o não fizeram.

E sendo o recurso hierárquico interposto desta decisão, não tendo tido por base elemento algum que não fosse já do conhecimento do contribuinte e sobre os quais não tivessem tido já oportunidade de se pronunciarem a audição prévia do contribuinte era dispensada não só por se tratar de acto repetitivo e portanto inútil mas porque tal dispensa era decorrência da lei cfr n.º 3 do artigo 60 da LGT.

Terá razão a recorrente?

O direito de audição não é um direito absoluto no sentido de que sempre e em qualquer circunstância o interessado, *in casu*, o contribuinte, tenha que ser ouvido no âmbito do procedimento, por não assumir a audiência prévia, de acordo com a doutrina e jurisprudência dominantes, natureza de direito fundamental.

De facto o direito de participação não decorre directamente do artigo 267 n.º 4 da CRP. O que decorre deste preceito constitucional é a obrigação de o legislador disciplinar todo o procedimento administrativo de modo a que esta exigência de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes respeitem seja sempre assegurada.

Mas o modo e a forma de tal exercício foi cometida também ao legislador ordinário.

E o mesmo preceito não estipula que a não realização da audição prévia determine sempre a invalidade do acto ou decisão tomada com omissão de tal formalidade.

O artigo 60 da LGT ao consagrar o princípio da participação dos contribuintes nas decisões que lhes digam respeito é também uma manifestação do princípio do contraditório.

De facto no direito Tributário o direito de participação, face à natureza ablativa do mesmo e à litigiosidade potencial de tal direito que o princípio do inquisitório pode incrementar, assume um função garantística de defesa do contribuinte onde o princípio do contraditório assume maior relevância.

No caso dos autos no processo inspectivo deu-se cumprimento a tal princípio e disposição tendo sido assegurado ao contribuinte o exercício do direito de audição previamente à liquidação e tendo até na decisão sido levados em conta alguns dos factos e razões por ele apresentadas.

Também na reclamação graciosa interposta pelo contribuinte, procedimento que se seguiu à liquidação, foi o contribuinte novamente notificado para exercer o direito de audição prévia mas não o fez.

Diz a recorrente que o recurso hierárquico interposto da reclamação graciosa apenas apreciou toda a factualidade já conhecida do contribuinte e não se baseou em factos diferentes como resulta aliás do probatório da sentença recorrida.

E porque para a decisão deste recurso não foram carreados factos novos sobre os quais as recorridas tivessem que ser ouvidas a dispensa de audição prévia decorria da lei.

Importa ter presente que o n.º 1 do artigo 60 da LGT prescreve a audição prévia do contribuinte antes do indeferimento quer na reclamação graciosa quer no recurso.

O n.º 3 do artigo 60 da LGT prescreve a dispensa de audição prévia do contribuinte antes da liquidação nos casos aí discriminados pelo que a dispensa efectuada na situação dos autos não decorre directamente desse n.º 3.

Mas tal não significa que essa dispensa se não imponha do mesmo modo nos procedimentos posteriores à liquidação desde que tal se justifique por se considerar que do procedimento em análise se pode concluir que foi dado por outra forma cumprimento ao princípio constitucional da participação do contribuinte.

A interpretação restritiva que a sentença recorrida sustenta de tal dispensa só respeitar a procedimentos anteriores à liquidação tem apoio na letra da lei mas a interpretação da lei não pode em caso algum deixar de ter em consideração os princípios interpretativos decorrentes do artigo 9º do Código Civil e 11/1 da LGT, designadamente tem de atender também ao espírito da lei.

Efectivamente podemos considerar que se mesmo quanto à liquidação que é o acto administrativo tributário que culmina todo o procedimento complexo da liquidação e que contém uma manifestação unilateral da Administração Tributária sobre o “an” e o “quantum” da obrigação tributária a lei determina a sua dispensa desde que observado o condicionalismo prescrito no n.º 3 do artigo 60 da LGT poder-se-ia afirmar por maioria de razão que tal dispensa se imporá quando os procedimentos posteriores ao acto da liquidação estão com ele umbilicalmente conexos e não há elemento algum novo que deva ser objecto de pronúncia do contribuinte.

No caso que analisamos a dispensa de audição do contribuinte face à sua natureza garantística primordial só se mostraria justificada sendo mesmo imposta por lei que proíbe a prática de actos inúteis caso fosse oportunamente assegurado ao contribuinte toda a possibilidade de intervir e apresentar as suas razões bem como a possibilidade de exercer o contraditório, finalidades visadas pelo princípio constitucional da participação e reguladas no artigo 60 da LGT e 267/5 da CRP.

Mas no caso em apreço se é certo que foi dada oportunidade ao contribuinte para exercer o seu direito de audição no processo inspectivo anterior à liquidação o certo é que deste acto foi interposto reclamação graciosa onde, como ficou provado nos autos, não exerceu tal direito.

A reclamação graciosa visa a anulação parcial ou total do acto tributário cfr artigo 68 do CPPT podendo ter como fundamentos os mesmos da impugnação judicial.

Tratando-se de procedimento autónomo a lei impõe a audição prévia do contribuinte antes de proferida decisão.

Por sua vez o recurso hierárquico interposto desta reclamação visa como todo o recurso revogar, anular ou eventualmente modificar a decisão da reclamação.

A consequência do não exercício do direito de audição, quando o contribuinte foi notificado para exercer tal direito, é a de apenas serem levadas em conta na decisão a tomar os elementos constantes do procedimento.

Se o contribuinte não exerce o direito de audição e porque não concorda com a decisão tomada na reclamação graciosa dela recorre hierarquicamente abre-se um novo patamar de decisão pelo que não tendo exercido o direito de audição na reclamação de cuja decisão foi interposto recurso desse não exercício não se pode retirar outra conclusão que não seja a de que não exerceu o direito que lhe assistia.

Por isso se a lei determina a sua audição prévia antes da decisão do recurso hierárquico a dispensa da sua audição não decorrendo directamente da letra da lei só poderia ocorrer se se mostrasse justificada por tal formalidade traduzir meramente um acto dilatatório já que a decisão seria sempre a mesma.

No caso dos autos a fundamentação da dispensa pela AT assenta directamente no disposto no n.º 3 do artigo 60 da LGT que como dissemos já não contempla tal situação mas também no facto de o contribuinte não ter anteriormente exercido esse direito antes da prolação da decisão recorrida, apesar de ter sido notificado para o exercer argumentando-se que não tendo sido carreados factos novos essa audição se mostra desnecessária.

Efectivamente está em causa a dispensa da audição do contribuinte previamente à decisão a tomar no recurso hierárquico interposto da decisão da AT na reclamação graciosa interposta do acto da liquidação

O recurso hierárquico vem regulado no artigo 66 do CPPT e tem como objectivo a revogação parcial ou total do acto recorrido cfr n.º 4 do citado artigo.

Visa tal procedimento apreciar tal como a reclamação graciosa a legalidade do acto da liquidação pelo que neste procedimento ao decisor fica cometido o reexame de todo o acto recorrido incluindo todo o procedimento de liquidação que o acto administrativo da liquidação encerra e é o objecto da reclamação graciosa.

O recurso hierárquico é assim um procedimento consequente da reclamação graciosa interposta e esta por sua vez da liquidação.

Reitera-se por isso que tendo o recorrente exercido o direito de audição no procedimento de liquidação previamente ao acto da liquidação onde foram até acolhidos alguns dos argumentos por apresentados nessa audição mesmo assim o contribuinte foi novamente notificado para exercer o direito de audição antes da prolação da decisão a tomar quanto à reclamação graciosa interposta visando a anulação daquele acto.

Todavia está provado nos autos que apesar de tal notificação o reclamante não exerceu o direito de audição.

Pelo que a decisão da reclamação atendeu apenas aos elementos de facto que constavam já do procedimento de liquidação.

Ora é dessa decisão que coube o recurso hierárquico que agora se aprecia e que teve como campo de apreciação apenas e só como ficou igualmente provado todos os factos que eram já do conhecimento do recorrente, sobre os quais tivera já oportunidade de sobre eles se pronunciar. Esta fundamentação é em nosso entender manifestamente suficiente para justificar neste caso a dispensa de tal imposição legal pois não tendo sido levados em conta na decisão recorrida outros elementos que não fossem já do conhecimento do recorrente e sobre os quais lhe foi dada oportunamente oportunidade de sobre eles se pronunciar a função de garantia e de defesa função primordial de tal imposição em direito fiscal e expressão da exigência do princípio constitucional da participação imposto pelo artigo 267/5 da CRP encontra-se plenamente assegurada.

Concorda-se assim com Lima Guerreiro quando resume no mesmo sentido a sua posição que mais tarde estaria subjacente à alteração legal do artigo 60 da LGT “*O direito de audição é exercido geralmente por uma única vez no procedimento: finda a instrução e antes da decisão.*”

Não pode ser utilizado para introduzir dilações sucessivas no procedimento...

Em caso de o objecto do direito de audição constituir um acto preparatório da liquidação, como são os previstos nas alíneas c), d) e e) do número 1 do presente artigo, o contribuinte não deve ser, de novo, ouvido antes de esta se realizar; a não ser quando a liquidação se fundamente em elementos distintos daqueles por que o direito de audição inicialmente se concretizou”.

Pelo que se julga não verificada a invocada preterição legal de audição prévia da recorrida razão pela qual se concede provimento ao recurso, e se determina a baixa dos autos ao Tribunal a quo para que conheça dos restantes fundamentos de impugnação.

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para conhecer dos restantes fundamentos de impugnação.

Custas pela recorrida.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

(¹) *Lei Geral Tributária, Anotada*, pp. 278/279, de António Lima Guerreiro.

(²) Neste sentido a jurisprudência reiterada e consolidada do STA — Acórdão do Pleno da SCT, de 2007.09.02-P.0903/06 e da SCT, de 2013.01.16.P-0670/12, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Falta de notificação. Decisão. Coima. Inexigibilidade da dívida.

Sumário:

A falta de notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, porque determina a inexigibilidade da dívida que tenha origem nesse acto, integra, em abstracto, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT.

Processo n.º 228/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridas: A..., L.^{da} e Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

O Ministério Público, inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria (TAF de Leiria) datada de 13 de Novembro de 2014, que julgou procedente a oposição que A..... Lda, havia deduzido à execução fiscal n.º 1970200901065858, proveniente da falta de pagamento de coima no valor de € 36.401,00, no âmbito do processo de contra-ordenação n.º 19702009060009050.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1º Ao decidir matéria respeitante ao processo de contra-ordenação onde foi aplicada a coima que se encontra em execução, e na qual foi apresentada a presente oposição, a Mmª Juiz “a quo”, exerceu poderes que lhe não estão confiados;

2º Com efeito em relação a processos de contra-ordenação em que não foi apresentado recurso, tais processos não se encontram no âmbito judicial, mas no âmbito administrativo;

3º Detendo apenas a AF autoridade para sobre eles se pronunciar, e cabendo recurso, se necessário, dessa decisão para o TAF;

4º Violou assim a douda sentença dos autos, o disposto nos arts. 52º, 53º, e 80º do RGIT;

5º Devendo, assim, ser anulada a sentença em causa, e substituída por outra que absolva a AF da instância, por erro na forma do processo.

Contra-alegou a oponente ora recorrida tendo concluído:

1º- A douda decisão ora em recurso está conforme a lei e o direito.

2º- Ao contrário do que pretende o Mm.º Magistrado do Ministério Público não existe qualquer violação do disposto nos art.ºs 52º, 53.º e 80.º do RGIT.

Pelo que, deverão V. Ex.as julgar improcedente o doudo recurso de fls. confirmando-se a decisão original com as legais consequências.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A- Corre termos no Serviço de Finanças de Benavente, em nome da Oponente, “A....., Lda.”, o processo de execução fiscal n.º 1970200901065858, instaurado por dívida proveniente de coima fiscal, no valor de € 36.350,00, acrescida de custas, no valor de €51,00, que lhe foi fixada no âmbito do processo de contra-ordenação n.º 1970200906009050 (facto não controvertido);

B- A sociedade referida em A. tinha a sua sede social e morada registada junto da AT na Rua, n.º, em (cfr. certidão permanente, a fls. 133 a 134 dos autos, situação cadastral, a fls. 137 a 142 dos autos);

C- Foram designados gerentes da sociedade referida em A. B..... e C....., residentes na, n.º,,, Salvaterra de Magos, e na Rua, n.º....., em, respectivamente (cfr. certidão permanente, a fls. 133 a 134 dos autos, situação cadastral, a fls. 137 a 142 dos autos);

D- Através do ofício n.º 5014, de 15.05.2009, foi remetida à sociedade referida em A., por correio registado com aviso de recepção, para a morada referida na alínea B., notificação, nos termos do art. 55º do RGIT, relativa à instauração de processo de contra-ordenação n.º 1970200906009050, que foi devolvida com a menção “*não atendeu*” (cfr. fls. 13 a 16 dos autos);

E- Através do ofício n.º 5327, de 01.06.2009, foi repetida a notificação referida na alínea antecedente, enviada por correio registado com aviso de recepção, nos termos do art. 39º, n.º 5 do CPPT, que foi devolvida com a mesma menção (cfr. fls. 17 a 20 dos autos);

F- Através do ofício n.º 3144, de 09.07.2009, foi remetida à sociedade referida em A., por correio registado com aviso de recepção, para a morada referida na alínea B. *supra*, notificação de defesa/pagamento com redução, nos termos do art. 70.º do RGIT, que foi devolvida com a menção “*não atendeu*” (cfr. fls. 21 a 23 dos autos);

G- Através do ofício n.º 8775, de 03.08.2009, foi repetida a notificação referida na alínea antecedente, nos termos do art 39º, n.º 5 do CPPT, que foi devolvida com a menção “*não atendeu*” (cfr. fls. 24 a 28 dos autos);

H- Em 19.10.2009, no âmbito do processo de contra-ordenação referido na alínea A. *supra*, foi proferida decisão de fixação de coima, que foi notificada à sociedade, para a morada referida em B. *supra*, através do ofício n.º 12990, enviado sob correio registado com aviso de recepção, que foi devolvida com a menção “*não atendeu*” (cfr. fls. 32 a 37 dos autos);

I- Através do ofício n.º 13599, de 02.11.2009, foi repetida a notificação referida na alínea antecedente, nos termos do art. 39º, n.º 5 do CPPT, que foi assinada “*por pessoa a quem foi entregue*”, em 03.11.2009 (cfr. fls. 38 e 39 dos autos);

J- A notificação referida na alínea antecedente encontra-se assinada por D....., Pai do gerente da Oponente, C..... (cfr. fls. 39 dos autos);

K- A notificação referida na alínea antecedente foi entregue na, n.º, onde tem uma Residencial, através do serviço de reencaminhamento de correspondência (cfr. depoimento da testemunha, D.....);

L- O Pai do gerente da Oponente assinava correspondência que vinha endereçada ao filho mas nem sempre o alertava (cfr. depoimento da testemunha, D.....).

FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que:

— Tenha chegado ao conhecimento da Oponente a decisão de fixação da coima em causa.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Como bem se percebe das alegações deste recurso, e o mesmo resulta directamente da sentença recorrida, a presente oposição à execução fiscal foi julgada procedente, com a consequente extinção da execução fiscal, por se ter entendido que a Administração Tributária não conseguiu provar a efectiva notificação da decisão que aplicou a coima, pelo que, deve-se considerar a notificação irregular e ineficaz, subsumindo-se tal questão ao disposto no artigo 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

Porque o presente recurso é essencialmente idêntico ao rec. n.º 0191/14, com acórdão datado de 06/05/2015, limitar-nos-emos a dar aqui por reproduzido o que ali se deixou escrito:

“Discordando, o recorrente MP sustenta que o processo de oposição à execução fiscal é inadequado para se ver sindicada a falta de notificação de uma decisão de uma coima fiscal ainda que esteja a ser cobrada em sede de execução fiscal, a coberto de um título executivo, cuja validade não é questionada, pois que isso implicaria uma interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu e certificou o título.

Sendo o título executivo (art. 162º do CPPT) constituído por uma coima, aplicada por decisão com trânsito em julgado, como foi atestado por entidade administrativa competente, qualquer ilegalidade a ter-se verificado no respectivo procedimento contra-ordenacional, mormente com a notificação da decisão condenatória, deveria aí ter sido conhecida, como estabelece a alínea h) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Vejam os.

4.1. Não se questiona que o processo de execução fiscal seja o processo próprio para cobrança coerciva de coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributária (cfr. o n.º 1 do art. 65º do RGIT) sendo que, como estabelece a alínea b) do n.º 1 do art. 162º do CPPT, podem servir de base à execução fiscal, entre outros títulos executivos, as certidões de decisões exequíveis proferidas em processo de aplicação de coimas.

Por outro lado, de acordo com o estabelecido na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT a oposição à execução fiscal pode ser deduzida com quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores desse mesmo normativo, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

E também não sofre dúvida que a inexigibilidade da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos daquela mencionada alínea i), sendo que as decisões exequíveis a que tal normativo se reporta são as proferidas por tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas, quer por trânsito em julgado, quer por não interposição de recurso judicial [cfr. arts. 79º, n.º 2 do RGIT e 88º e 89º do RGCO ()].

No caso, o recorrente MP alega que a invocada falta de notificação da decisão de aplicação de coima integra nulidade insanável (al. d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT) e que serão aplicáveis apenas os meios previstos nos arts. 59º do RGCO e 80º do RGIT.

Todavia, independentemente da tramitação processual da contra-ordenação (e seria nesse processo que, em bom rigor, caberia, se fosse o caso, a invocação do alegado nas Conclusões 4 a 9 do recurso), tem sido entendimento dominante do STA que a apreciação da legalidade da notificação efectuada da decisão de aplicação de coimas não implica a apreciação da legalidade da própria dívida exequenda emergente daquelas, sendo já exterior à mesma [cfr., entre outros os acs. de 18/6/2014, proc. n.º 01549/13 e de 3/12/2014, proc. n.º 0426/14, em que se considerou que a falta de notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, porque determina a inexigibilidade da dívida que tenha origem nesse acto, integra, em abstracto, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do art. 204º, n.º 1, do CPPT. ()]

Ora, sendo certo que a dívida exequenda a que se reporta o presente recurso teve origem em decisões condenatórias proferidas em processo de contra-ordenação, também é certo que não ficou provado que a AT tenha procedido ao envio das notificações dessas decisões de fixação de coima, pelo que a ora executada nem teve oportunidade de proceder ao respectivo pagamento voluntário nem de impugnar (caso o quisesse fazer) aquelas decisões: ou seja, os processos de execução fiscal foram instaurados com base em certidões de dívida extraídas dos referidos processos de contra-ordenação no pressuposto de que tais decisões se haviam tornado definitivas, quando não o eram.

4.2. Aliás, como se exarou no citado acórdão de 3/12/2014 (proc. n.º 0426/14) não é o processo de execução «... o processo próprio para se notificar a decisão que aplicou uma coima, nem se pode conceber que se entenda que a citação, em processo de execução fiscal, para pagar um montante referido a uma coima fiscal possa, em caso algum, ser um meio que assegure os meios de defesa contra tal decisão. Tal citação é uma interpelação bastante para que o executado saiba que contra ele pende uma execução, o que é completamente diferente de ter conhecimento do teor da decisão que a entidade exequente pretende executar, em termos de conhecer o seu conteúdo e a respectiva fundamentação.

Face a esta citação, não tendo havido, como consta da matéria de facto provada que não houve, uma notificação da decisão que aplicou a coima, a recorrida está não só privada da possibilidade de

impugnar aquela decisão condenatória como também não dispõe de elementos suficientes para poder aquilatar da falsidade/veracidade do título, verificar se estão devidamente contabilizados os juros de mora, o montante exequendo, etc..

Um título executivo é um documento que dá notícia de uma dívida e que a lei dota de força executiva, confiada na legalidade da respectiva emissão.

Sempre a fase executiva se sucede, de uma forma ou outra a uma fase de cariz “declarativa”, aqui “condenatória” que, por imposição constitucional, mas também, repetida na lei ordinária, e, de forma clara no RGIT, pressupõe que a entidade emitente do título o fez no termo de um procedimento legal, justo, assegurando o contraditório e com absoluto respeito pelos direitos de defesa do prevaricador.

É uma exigência elementar que esta fase declarativa/condenatória termine com uma decisão final, notificada à arguida a quem se deu conhecimento não só da decisão e seus fundamentos, mas, também dos meios pelos quais pode recorrer dessa decisão. (...)

A execução fiscal é instaurada com base na certidão de dívida que tem de indicar que a decisão que aplicou a coima se tornou definitiva, ou transitou em julgado podendo então falar-se de decisão exequível.

Mas, não tendo havido, como não houve, notificação da decisão que aplicou a coima, nem se iniciou o prazo de pagamento voluntário da coima ou de interposição de recurso, muito menos qualquer um dos prazos terminou para que a certidão de dívida pudesse ser extraída em conformidade com a lei nos termos do disposto no art. 65º do RGIT.

Apesar do título conter, formalmente, os elementos essenciais referidos no art. 163º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é, como vimos, uma certidão fiel de uma decisão exequível, tendo apenas a aparência, desconforme com a realidade, de legalidade.

Assim, sendo ainda uma certidão de dívida, certifica uma dívida ainda não passível de cobrança coerciva.

Instaurada uma execução fiscal o executado tem a possibilidade de contra ela reagir mediante oposição a essa execução, nos estreitos limites dos fundamentos constantes do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário, requerendo, como fez a recorrida a extinção da execução, neste caso assente nesse vício que afecta desde a sua génese a execução, por prematuramente se pretender cobrar coercivamente um montante que, nem sequer está estabelecido, de forma definitiva, que é devido. (...)

A decisão não é exequível porque não é nem definitiva nem transitou em julgado. A extracção da certidão de dívida foi prematura, ilegal, pelo que não confere a força executiva de que tinha aparência.

A citação no processo de execução instou a oponente, aqui recorrida, a pagar um montante que ou não é exigível, ou, pelo menos não é coercivamente, exigível neste momento, o que fundamenta o seu direito de se recusar a pagar e justifica o seu pedido de extinção da instância executiva.»

4.3. Em suma, como se decidiu na sentença recorrida, a factualidade invocada pela recorrida substancia a inexigibilidade da dívida exequenda, por falta de notificação da decisão de aplicação de coima, subsumível à alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.”

Sem necessidade de mais argumentação impõe-se, pois, a improcedência do recurso.

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

Sem custas, dado que o recorrente (MP) delas está isenta.

D.n.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — Aragão Seia (relator) — Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Oposição de julgados. artigo 280.º, n.º 5, CPPT. Inadmissibilidade do recurso.

Sumário:

I — O n.º 5 do artigo 280.º do CPC permite o recurso de sentença proferida em processo que, ainda que de valor inferior ao da alçada dos tribunais tributários, perfilhe «solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior».

- II — *Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendidas como concretização da mesma «hipótese normativa», a aferir pela análise das decisões em confronto.*
- III — *Essa oposição só pode existir relativamente a decisões expressas.*
- IV — *Para averiguar da existência de oposição, o Supremo Tribunal Administrativo só pode ater-se ao teor das decisões alegadamente contraditórias, sendo-lhe vedada qualquer apreciação da respectiva correcção jurídica, a qual já se situa num patamar posterior àquela existência que, aliás, supõe verificada.*

Processo n.º 286/15-30.

Recorrente: Associação A...

Recorrido: IMT — Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 180/12.2BEAVR:

1. RELATÓRIO

1.1 A “Associação A.....” (adiante Oponente ou Recorrente) deduziu oposição à execução fiscal contra ela instaurada pelo Serviço de Finanças de Anadia, para cobrança coerciva de dívida decorrente de taxas de portagem, coima e custos administrativos no montante de € 543,95.

1.2 O Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, apreciando a oposição, (i) declarou «nula por erro na forma do processo, quanto aos fundamentos de oposição que coenvolvem a legalidade concreta do procedimento contraordenacional e a da decisão exequenda, nos termos do art. 278.º n.º 1 corpo e alínea b), também do Código de Processo Civil, ex vi do disposto no art. 2.º corpo e alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário determinando a absolvição da instância do Exequente Instituto, quanto a esta parte» e, (ii) «improcedente quanto ao mais a arguida ilegalidade do procedimento executivo, sob a invocada carência de poderes do Exequente para fazer executar a sua decisão condenatória e do Órgão de Execução Fiscal para a aceitar e prosseguir os autos principais, quer à data do seu início, quer ulteriormente, por não provada».

1.3 Inconformada, a Oponente interpôs recurso dessa sentença «nos termos dos arts. 280.º e ss. do CPPT», e «subsidiariamente» interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo «por existência de contradição de sentenças, nos termos dos arts. 280.º n.º 5 e 284.º do CPPT», indicando «[p]ara efeitos do cumprimento do disposto no art. 284.º do CPPT» 5 sentenças do Tribunal Tributário de Lisboa, de que juntou cópias.

1.4 O recurso foi admitido e a Recorrente apresentou alegações, endereçadas aos «Juizes Desembargadores no Tribunal Central Administrativo», tendo concluído como se segue:

«1. Procede o recurso interposto e ora alegado da sentença exarada em 30.09.2014 que determinou a improcedência da oposição à execução apresentada;

2. Invoca a oponente/recorrente, em SEDE PRÉVIA, a PRESCRIÇÃO DA COIMA que deu origem aos presentes autos;

3. Verifica-se a prescrição já que, considerando que o prazo de prescrição da coima se conta a partir do momento em que a decisão se torna definitiva – cfr. arts. 29.º, n.º 2 da RGIMOS e 34.º do RGIT –, e que o prazo legal de prescrição é de dois (2) anos – cfr. art. 16.º-B da Lei 25/2006, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007 – por ser o regime mais favorável à arguida/opponente.

4. O conhecimento de tal excepção é de conhecimento officioso e deverá determinar a verificação da extinção da coima e, conseqüentemente, do processo executivo, que aqui se invoca para todos os efeitos e conseqüências legais.

5. SEM PRESCINDIR, nos termos do disposto no art. 17.º-A, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, aditado pela Lei n.º 55-A/2010, “compete ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., adoptar as medidas necessárias para que, quando ocorra o não pagamento em conformidade com o disposto no art. 16.º, haja lugar à execução do crédito composto pela taxa de portagem, coima e custos administrativos, a qual segue, com as necessárias adaptações, os termos do art. 148.º e ss. do CPPT.

6. Assim, é o Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. quem deveria exercer as funções de órgão de execução e não o Serviço de Finanças de Anadia, carecendo este de competência material e de legitimidade para proceder enquanto titular do órgão de execução.

7. É que, do elenco normativo retirado da sentença, não resulta que a legitimidade, ainda que deprecada, seja investida no Serviço de Finanças, o qual, não tem legitimidade para a prossecução da execução. É que;

8. No teor do processo, do alegado título executivo e das notificações que foram sendo efectuadas, consta como exequente NÃO o Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., nem sequer as respectivas

entidades que exploram as vias, mas o SERVIÇO DE FINANÇAS/AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA;

9. Porquanto a Fazenda Nacional/Serviço de Finanças não tem competência/legitimidade, nem para figurar como exequente conforme consta da citação, nem para promover o andamento da presente execução, facto que é confirmado pelo próprio I.N.I.R., I.P.

10. É que, verifica-se que este instituto, de facto, por Lei – Lei n.º 25/2006 de 30 de Junho – tem competência para a cobrança coerciva de taxas de portagem.

11. Destarte, negligencia a sentença o facto de a (suposta) dívida não ser para com este instituto mas para com as entidades que exploram essas vias e/ou, etc.

12. Ora, tais empresas não são um instituto público nem pertencem à Fazenda Nacional, sendo, outrossim, empresas privadas com escopo lucrativo (ainda que eventualmente com capitais públicos).

13. Ou seja, caso se não verificasse a ilegitimidade, como entendeu a sentença, então teria aquela mesma sentença, por ser de conhecimento officioso, de ter declarado NULO o TÍTULO EXECUTIVO e todos os actos posteriores, já que erradamente figura enquanto exequente;

14. O que expressamente se invoca e, de uma forma ou outra, deverá determinar a absolvição da instância da executada nestes autos.

15. IGUALMENTE, Tal invocação supra assume tanta mais relevância quando se verifica que, quanto aos demais argumentos perpetrados pela oponente, entendeu o Tribunal a quo determinar a nulidade por erro na forma do processo.

16. Não se pode conformar a oponente/recorrente com tal decisão, já que a oposição fundou-se no disposto nos art. 204.º do CPPT, mormente as alíneas a), b), c), h) e i) do n.º 1 daquele normativo. E,

17. Ora, por um lado, carecem os Autos de Notícia da descrição dos factos circunstanciados da infracção bem como das circunstâncias respeitantes ao arguido e à infracção que possam influir na decisão - cfr. alíneas a) e d) do n.º 1 do art. 9.º.

18. Por outro lado, a decisão emanada do órgão administrativo responsável pelo presente processo contraordenacional, deve obedecer aos mesmos requisitos que uma sentença condenatória, nos termos legais.

19. Ora, por um lado, se quanto à decisão a ora executada nem sequer foi notificada, sempre se dirá que quanto ao auto de notícia e à eventual decisão que possa ter existido, aqueles carecem da identificação dos elementos constitutivos da infracção dado que sequer é indicada a matrícula do veículo que ALEGADAMENTE terá transposto a barreira,

20. Nem se verifica descrição dos factos circunstanciados da infracção bem como das circunstâncias respeitantes ao arguido e à infracção que possam influir na decisão.

21. Tal imperativo legal impõe-se na medida da necessidade de fundamentação do acto de aplicação de uma qualquer medida/pena/coima ao arguido, sob pena de nulidade.

22. A autoridade autuante, com a simples menção do dia, hora e local em que circulava a infractora, não alegou os factos nem as circunstâncias que consubstanciam a infracção.

23. Por outro lado, prevê o art. 10.º n.º 1 do mencionado dispositivo legal que, quando não for possível identificar o condutor, deverá ser notificado o titular do veículo para, no prazo de 15 dias, vir identificar o condutor.

24. Ora, foi o que deveria ter sucedido in casu, porquanto a oponente é uma associação.

25. Nesta medida, tal notificação é um requisito processual inultrapassável, cuja preterição provoca a nulidade de todo o processado subsequente, sob pena de prejudicar a defesa, quer da arguida que não praticou o acto, quer do eventual condutor que venha a ser indicado, caso seja determinável.

26. Assim, por tudo quanto resulta supra exposto, com efeitos retroactivos, deverá ser declarada a nulidade de todo o processado, desde a data do levantamento dos Autos de Notícia.

27. CUMULATIVAMENTE, Ademais, sem prescindir, prevê o n.º 1 do art. 17.º do supra citado diploma, o destino das receitas das coimas, na proporção de 60 % para o Estado, 20% para a EP - Estradas de Portugal, E.P.E. e 20% para a empresa exploradora do serviço em questão e ainda nos termos do n.º 3, ainda e sempre, 20%, mesmo que o processo contra-ordenacional já tenha saído da sua esfera.

28. Ora, tal norma é manifestamente inconstitucional, na medida em que se pretende que a entidade que instrui o processo, bem como o estado, na sua veste de ius imperii sejam isentos, buscando a almejada justiça;

29. Tanto mais quando se constata que o processo será, desde logo decidido em sede de contra-ordenação pela própria entidade que instrui o processo, deitando-se por terra o princípio constitucional da separação de poderes, e da isenção que se pretende de quem julga e detém o poder decisório.

30. Violando grosseiramente os mais elementares princípios de defesa dos cidadãos e de qualquer pessoa colectiva que esteja submetida ao seu poder fiscalizador.

31. Estando-se perante uma clara “caça à multa”, neste caso, à contra-ordenação/coima, pelo que deve a ora executada ser absolvida da prática das contra-ordenações que lhe vêm imputadas, por manifesta inconstitucionalidade do art. 17.º da Lei 25/2006 de 30 de Junho e, conseqüentemente, da actuação da entidade autuante, ao abrigo de tal norma.

32. Sempre sem prescindir quanto ao supra exposto, verifica-se ainda a inconstitucionalidade do art. 7.º da Lei 25/2006 por MANIFESTA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ADEQUAÇÃO E PROPORCIONALIDADE. Na verdade;

33. Ora, tal cominação em DEZ VEZES o valor da taxa de portagem é manifestamente abusivo e desproporcional, e viola o princípio da proporcionalidade, porque não existe qualquer razão que as funde, ou seja, não há direito ou interesse de igual ou superior valor, que justifique a oneração abusiva que atinge direitos fundamentais do cidadão;

34. Viola ainda o art. 1.º da CRP, porque tal forma de legislar é incompatível com as bases do ordenamento jurídico: a dignidade da pessoa humana, a justiça e a solidariedade.

35. E ainda o art. 2.º da CRP, porque incompatível com a ideia e princípio de direito.

36. Não se encontra no sistema normativo nacional – quer civilístico, quer criminal e/ou contra-ordenacional – dispositivo análogo ou qualquer enquadramento sistémico que justifique a aplicação de uma coima que vai decuplicar o valor efectivamente devido.

37. Atenta a falta de normativo constitucional que determine a coima aplicável, deverá apenas ser pago pela executada o valor das portagens em falta.

38. CAUTELARMENTE, O Tribunal a quo sequer se debruçou sobre os fundamentos da oposição relativos à responsabilidade pelas coimas, por entender verificar-se erro na forma do processo. Contudo;

39. Assim não é !!!

40. Como supra referido, os fundamentos da oposição estão abrangidos pelas alíneas do art. 204.º do CPPT, mormente as alíneas a), b), c), h) e i) do n.º 1 daquele normativo e;

41. no domínio das relações imediatas, também pode ser discutida a relação subjacente, ou seja, o acto que subjaz à aplicação da coima, nomeadamente nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, já que são fundamentos da oposição “Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento (...)”. Na verdade,

42. A oponente alegou e juntou aos autos prova documental da razão que lhe assiste.

43. Primeiramente, chamando aqui à colação os arts. 4.º - princípio da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos -, 6.º - princípio da justiça e da imparcialidade -, 6.º-A - princípio da boa fé -, 7.º - princípio da colaboração da Administração com os particulares e 12.º - princípio do acesso à justiça -, todos do CPAdministrativo, que encontram o seu corolário no PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

44. que deverá orientar todo e qualquer processualismo e deverá imperar nos nossos Tribunais!!! De facto;

45. Conforme documentalmente provado, à data das alegadas passagens, a executada já não era proprietária, nem possuidora do veículo em causa.

46. Tal situação é tanto mais ultrajante, quanto absurda e INJUSTA!!!

47. Pelo que, pela existência de prova documental suficiente, deveria o Tribunal a quo ter conhecido dos fundamentos da oposição, designadamente nos termos das alíneas a), b), c), h) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT;

48. E, em especial, da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, já que são fundamentos da oposição “Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento (...)”;

49. Devendo ser revogada a sentença e substituída por outra que, avalizando os argumentos supra expostos, faça proceder a presente oposição.

50. E, finalmente, na consideração dos arts. 4.º - princípio da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos -, 6.º - princípio da justiça e da imparcialidade -, 6.º-A - princípio da boa-fé -, 7.º - princípio da colaboração da Administração com os particulares - e 12.º - princípio do acesso à justiça -, todos do CPAdministrativo, que encontram o seu corolário no PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL !!! assim se realizando JUSTIÇA.

Digne-se v a Ex. a ordenar a prossecução da tramitação processual discriminada no CPP Tributário».

1.5 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6 Os autos foram remetidos ao Tribunal Central Administrativo Sul e a Juíza Desembargadora a quem aí foram distribuídos lavrou despacho no sentido de não tomar conhecimento do objecto do recurso, atento o disposto no n.º 4 do art. 280.º do CPPT e por o valor da causa – € 543,95 – não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de primeira instância, e de que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de «aí ser proferido despacho relativamente à segunda parte do requerimento de fls. 114 e 115 (interposição de recurso ao abrigo do disposto no artigo 280.º, n.º 5, do CPPT)».

1.7 Regressados os autos ao Tribunal Tributário de Lisboa, a Juíza proferiu despacho para que a Recorrente, caso mantivesse o interesse no recurso, endereçar as alegações ao Supremo Tribunal Administrativo, sendo que a Recorrente assim o fez, apresentando novas conclusões em que, para além de reproduzir as já reproduzidas em 1.4, lhes intercalou uma nova (o que provocou a alteração na

numeração das conclusões ulteriores), em que alude às 5 sentenças que já mencionara no requerimento de interposição do recurso, do seguinte teor:

«14. Neste sentido, a sentença ora recorrida encontra-se em oposição com diversos Acórdãos e centenas de sentenças, nomeadamente:

a. Oposição 179/12.9BEAVR, a correr termos na 1.^a Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa;

b. Oposição 197/12.7BEAVR, a correr termos na 1.^a Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa;

c. Oposição 173/12.0BEAVR, a correr termos na 1.^a Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa;

d. Oposição 181/12.0BEAVR, a correr termos na 1.^a Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa;

e. Oposição 176/12.4BEAVR, a correr termos na 1.^a Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa».

1.8 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que não deve admitir-se o recurso por oposição de julgados, por falta de verificação dos respectivos pressupostos ou, caso assim não se entenda, deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a sentença recorrida. Isto, depois de enunciar os termos em que se coloca a questão e os requisitos do recurso por oposição de julgados, com a seguinte fundamentação:

«[...]»

De facto, nos termos do disposto no artigo 280.º/5 do CPPT, para ser admissível o recurso por oposição de julgados a decisão recorrida deve estar em oposição com mais de três sentenças do mesmo tribunal ou de outro com igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

A recorrente apresenta como fundamento de recurso 4 sentenças do TTL proferidas nas oposições 719/12, 197/12, 173/12 e 181/12, deduzidas contra PEFs que tinham como escopo a cobrança coerciva de taxas de portagem, coimas e custos administrativos, que julgaram extintas as coimas por prescrição e extintos os PEFs e uma sentença do TTL proferida na oposição 176/12, deduzida contra PEF que visava a cobrança coerciva de taxa de portagem, coima e custos administrativos que julgou parte ilegítima na execução a oponente, nos termos do disposto no artigo 204.º/1/b) do CPPT pelo facto de à data da passagem já não ser possuidora nem usufruir o veículo e extinto o PEF.

Ora, a sentença recorrida não se pronunciou, expressamente, sobre a questão da prescrição da coima, dado que a recorrente não suscitou tal questão na PI apenas o tendo feito em sede de recurso jurisdicional.

Sobre tal questão inexistem, assim, decisões opostas expressas pelo que o recurso não pode ser admitido.

Quanto à questão da ilegitimidade por, alegadamente, a recorrente não ser a possuidora do veículo à data da passagem, a verdade é que na sentença recorrida nenhuma factualidade foi dada como assente relativamente a essa questão, sendo certo que a recorrente apenas apresentou uma sentença como fundamento para efeitos de sustentação do recurso por oposição de julgados, pelo que, salvo melhor juízo, o recurso também não deve ser admitido quanto a essa questão».

Para a eventualidade de se considerar que a norma do n.º 5 do art. 280.º do CPPT enferma de inconstitucionalidade orgânica, o Procurador-Geral Adjunto entendeu que o recurso – no que à última das referidas questões se refere – não merece provimento, porque «a falta de posse dos bens que originaram a dívida regulada no artigo 204.º/b) do CPPT está conexcionada com as situações de reversão da execução contra possuidores, fruidores e proprietários, previstas no artigo 158.º do CPPT, em que estão em causa impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária, sendo certo que no caso em análise está em causa uma coima pela prática de uma contra-ordenação pela passagem da auto-estrada pelo procedimento da via verde sem para tal estar legal ou contratualmente autorizada, o que está, claramente conexo com a legalidade da aplicação da coima, que apenas pode ser sindicada em sede de processo contra-ordenacional, como bem sustentou a sentença recorrida».

1.9 Dispensaram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos, dada a simplicidade da questão e a circunstância de muito recentemente esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, pela mesma formação, se ter pronunciado sobre questão idêntica.

1.10 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é exclusivamente a de saber se estão verificados os pressupostos para a admissão do recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«1. A Oponente, Associação A..... foi arguida num processo de contra-ordenação do Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., com o n.º 100807406, no qual foi proferida decisão final, em 27 de Novembro de 2009, que a condenou pela prática de uma infracção ao previsto no art. 5.º, punida nos termos do art. 7.º, ambos da Lei 25/2006, de 30 de Junho [transposição de barreira de portagem em auto-estrada, através da via reservada a aderentes ao sistema electrónico de cobrança de portagens, sem que o veículo utilizado estivesse associado a esse sistema, ou por uma outra situação anómala que tivesse impedido a cobrança nesse contexto], na coima de € 498 e na taxa de portagem de € 33,2, para além das custas desse processo, no valor de € 12,75.

2. Tendo entendido estar definitivada aquela decisão, sem que a arguida, ora Oponente, a tivesse cumprido ou dela tivesse recorrido, o mesmo Instituto extraiu a 25 de Outubro de 2011, daquele processo, certidão do teor decisório, e instaurou então, naquela data, o processo para execução da sua decisão, cuja realização dos respectivos actos pediu, por meio de carta precatória dessa data, ao Serviço de Finanças de Anadia, área da sede da Oponente, tendo esse expediente dado origem ao processo de execução “fiscal” n.º 00352011030795 nesse Serviço de Finanças,

3. Essa carta precatória contém a menção da entidade deprecante e do concreto elemento desse órgão que a expede, menção da natureza da “dívida” exequenda [taxa de portagem, coima e custos administrativos], da Oponente como executada; mais é instruída tal carta com menção da entidade emitente, e datada, bem como do concreto elemento desse órgão que a emite, bem como a necessária indicação discriminada da coima e das quantias em causa e sua natureza e, ainda, expressa menção de que a decisão condenatória definitivou e que sobre as custas se vencem juros de mora desde 1 de Abril de 2010.

4. A petição com que se iniciam estes autos foi apresentada a 30 de Novembro de 2011».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Os presentes autos têm o valor de € 543,95, o que inviabiliza a possibilidade de recurso nos termos do disposto no art. 4.º do art. 280.º do CPPT, que, na redacção aplicável, que é a anterior à da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, dispunha: «Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância». Por isso, a Recorrente lançou mão da faculdade prevista no n.º 5 do art. 280.º do CPPT, que estabelece: «A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior».

Este n.º 5 do art. 280.º do CPPT, «veio dar concretização ao art. 105.º da LGT em que se estabelece que «a lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o STA, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito» e à alínea c) do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, em que o Governo se baseou para aprovar o CPPT, que estabelece que «a fixação de alçadas não prejudicará a possibilidade de recurso para o STA, em caso de aquele visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito» (1).

Assim, como dissemos em 1.10, a questão a apreciar e decidir é, antes do mais, a de saber se estão verificados os pressupostos para a admissão do recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

2.2.2 DA EXISTÊNCIA DE OPOSIÇÃO DE JULGADOS COMO PRESSUPOSTO DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Face ao que dispõe o n.º 5 do art. 280.º do CPPT, acima citado, há que aferir, antes de se entrar no conhecimento do mérito do recurso, se efectivamente existe a oposição de julgados indicada pela Recorrente.

«O recurso de decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no presente art. 280.º, designadamente a que resulta dos arts. 281.º a 283.º, e não a prevista no art. 284.º, como se deduz da referência que neste último se faz a acórdãos, e não também a sentenças ou, genericamente, a julgados. Assim, designadamente, não haverá, nestes recursos do art. 280.º, uma decisão autónoma sobre a questão preliminar da existência da oposição, que deve ser apreciada como mais um pressuposto do recurso, que acresce aos restantes pressupostos processuais (como, por exemplo, a legitimidade e a tempestividade que também devem ser apreciadas, expressa ou tacitamente, antes de se passar à apreciação do mérito do recurso)» (2).

Como ficou dito no recente acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 22 de Abril de 2015, em julgamento ampliado do processo n.º 957/13,

«[o] presente recurso foi interposto ao abrigo do regime previsto no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, previsto para os casos em que a decisão recorrida perfilha solução oposta à adoptada em mais de três sentenças de tribunal de igual grau ou à adoptada em decisão de tribunal de hierarquia superior. Trata-se de um recurso ordinário para causas cujo valor não ultrapasse a alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância, o que impediria, em princípio, o recurso (cfr. n.º 4 do art. 280.º na redacção vigente à data da apresentação deste processo, isto é, na redacção anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31.12).

Embora o valor da presente causa não ultrapasse um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância, o recurso será admissível desde que se verifiquem os seguintes requisitos: as decisões em confronto perfilhem «solução oposta» estando em causa o «mesmo fundamento de direito» e ocorra «ausência substancial de regulamentação jurídica». O que pressupõe, naturalmente, uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois que sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.

Tal recurso segue a tramitação dos recursos previstos no artigo 280.º do CPPT, com a disciplina constante dos artigos 281.º e 282.º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no artigo 284.º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, uma fase processual de alegações tendentes a demonstrar a existência da oposição de julgados seguida de despacho judicial de apreciação sobre a existência dessa oposição.

Ao recorrente basta, pois, afirmar, no requerimento de interposição do recurso e com vista a vê-lo admitido, que interpõe o recurso ao abrigo da norma contida no n.º 5 do artigo 280.º, invocando a existência de arestos que suportam a oposição de julgados que o preceito desenha e define, de forma a viabilizar a pronúncia judicial sobre a admissibilidade legal do recurso, sendo que, no caso de não proceder imediatamente à junção de cópia desses arestos, deve o Juiz convidá-lo a fazê-lo antes da pronúncia judicial sobre a admissibilidade do recurso.

Pelo que, uma vez proferido despacho de admissão do recurso nos termos indicados e requeridos, o recorrente não está obrigada a retomar essa matéria da admissibilidade do recurso nas alegações e conclusões do recurso que posteriormente tem de apresentar nos termos previstos no n.º 3 do artigo 282.º do CPPT. [...]

Todavia, dado que a decisão de admissão do recurso não vincula o tribunal superior, importa aferir se efectivamente existe a invocada oposição de julgados».

Vejamos, então, se existe a invocada oposição de julgados.

O Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, apreciando a oposição, (i) declarou «nula por erro na forma do processo, quanto aos fundamentos de oposição que coenvolvem a legalidade concreta do procedimento contra-ordenacional e a da decisão exequenda, nos termos do art. 278.º n.º 1 corpo e alínea b), também do Código de Processo Civil, ex vi do disposto no art. 2.º corpo e alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário determinando a absolvição da instância do Exequente Instituto, quanto a esta parte» e (ii) julgou «improcedente quanto ao mais a arguida ilegalidade do procedimento executivo, sob a invocada carência de poderes do Exequente para fazer executar a sua decisão condenatória e do Órgão de Execução Fiscal para a aceitar e prosseguir os autos principais, quer à data do seu início, quer ulteriormente, por não provada».

Como resulta do teor da parte decisória, ocorreram duas decisões distintas: a primeira, declarando a nulidade do processo por erro na forma do processo na parte que respeita aos fundamentos de oposição que coenvolvem a legalidade concreta do procedimento contra-ordenacional e a da decisão aí proferida e, na inviabilidade da convolação para a forma processual adequada, determinando a absolvição da instância do Exequente, nessa parte; a segunda, relativa à ilegalidade da execução por inexistência de poderes para o Exequente proceder à cobrança através da execução fiscal, julgando improcedente a oposição.

Já nas sentenças juntas, e que servem de fundamento ao presente recurso, como salientou o acórdão desta Secção de 22 de Abril de 2015, proferido no processo n.º 769/14 ⁽³⁾, temos que:

- nas oposições com os n.º 179/12.9BEAVR, 197/12.7BEAVR, 173/12.0BEAVR e 181/12.0BEAVR, cujas sentenças foram subscritas pela mesma Juíza, julgou-se a oposição procedente, declarando-se extintas as coimas por prescrição e extintos os respectivos processos de execução fiscal; nas mesmas sentenças, quanto à questão da «falta de competência do Serviço de Finanças», considerou-se que «não tem fundamento», atento o disposto no art. 17.º-A da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, aditado pelo art. 175.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que veio a sofrer a alteração introduzida pelo art. 177.º, n.º 1, da Lei n.º 64-B/2011, de 31 de Novembro; quanto «às questões suscitadas respeitantes à nulidade do procedimento e da decisão de aplicação da coima, à inconstitucionalidade dos artigos 17.º e 7.º da Lei 25/2006, de 30/6», decidiu-se que a oposição não podia proceder com esse fundamento, por o mesmo não se integrar nos fundamentos admissíveis de oposição, «uma vez que contendem

com a legalidade da dívida» e a Oponente «dispunha de meio próprio para a sua invocação»; quanto à questão de a Oponente «não ser a proprietária nem possuidora do veículo à data dos factos subjacentes à execução», considerou-se também que improcede a ilegitimidade invocada com esse fundamento, por o mesmo, tal como previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, apenas ser aplicável aos «tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens»

- na oposição com o n.º 176/12.4BEAVR, subscrita por um outro Juiz, julgou-se a oposição precedente, por a Oponente não ser, à data da constituição da dívida, proprietária ou possuidora do veículo que originou essa mesma dívida, factualidade que se considerou integrar o fundamento previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT; mais se considerou que não procedia o fundamento da falta de competência do Serviço de Finanças para a execução, pois que funciona como mera entidade deprecada do “Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias - IP”, que é a entidade exequente, ao abrigo do disposto no art. 17.º-A da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Vejamos:

Pretende a Recorrente que há divergência entre o decidido naquelas quatro primeiras sentenças – que concluíram todas elas pela prescrição da coima – e a sentença recorrida no que se refere à prescrição.

Mas, salvo o devido respeito, é manifesto que não existe contradição de julgados, pela simples razão de que na sentença recorrida a questão da prescrição, que não foi suscitada pela Oponente na petição inicial, não foi conhecida ⁽⁴⁾.

Como tem vindo a afirmar unanimemente a jurisprudência, para que se considere existir oposição de julgados é necessária a oposição entre soluções expressas ⁽⁵⁾. Ora, na sentença recorrida a questão da prescrição não foi equacionada nem resolvida. O que significa que, no que à questão da prescrição respeita, não há oposição de julgados entre a sentença recorrida e as referidas 4 sentenças, como aliás bem sustentou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo.

Quanto à questão da ilegitimidade por a Oponente não ser a possuidora do veículo à data relevante, para além de a sentença nada ter dado como provado a esse propósito, a Recorrente apresentou uma única sentença do mesmo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou a oposição precedente com esse fundamento, que considerou como válido em sede de oposição à execução fiscal.

Se bem se percebe, também nas quatro primeiras sentenças apresentadas pela Recorrente se entendeu que o facto de a oponente não ser, à data da constituição da dívida, proprietária ou possuidora do veículo que originou a dívida, se tratava de fundamento que não podia proceder, por não ter enquadramento no disposto no artigo 204.º do CPPT.

Ou seja, como ficou dito no já referido acórdão desta Secção de 22 de Abril de 2015, proferido no processo n.º 769/14, «entre a sentença recorrida e a sentença proferida no processo de oposição n.º 176/12.4BEAVR há efectivamente oposição quanto à admissibilidade da mesma causa de pedir para servir de fundamento à oposição; contudo não se encontra respeitado o critério previsto no artigo 180.º, n.º 5 quanto à existência de mais de 3 sentenças a perfilhar solução jurídica oposta, há apenas uma».

A inconstitucionalidade orgânica do n.º 4 do art. 280.º do CPPT – que o Procurador-Geral Adjunto refere, sem contudo a sustentar –, não se verifica, pois nem as leis de autorização admitiram os recursos para uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito sem qualquer restrição, nem as restrições fixadas pelo legislador ordinário – designadamente a respeitante ao número de decisões em sentido contrário quando do mesmo tribunal ou de tribunal de igual categoria – impedem ou restringem de modo inadmissível aquele recurso.

Tudo visto, não se verificam os requisitos do recurso ao abrigo do n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

Note-se, finalmente, que o Supremo Tribunal Administrativo, nesta sede de apreciação da existência de oposição de julgados, ou seja, ainda em patamar prévio à apreciação do mérito da decisão recorrida, não pode efectuar nenhum juízo próprio sobre este, ao contrário do que pretende a Recorrente. Em tal patamar ou estágio, o Supremo Tribunal Administrativo não emite qualquer juízo sobre o acerto do julgado; antes, tem de tomar este como único ponto de partida para verificar se existe ou não oposição, atendo-se exclusivamente ao teor das decisões alegadamente contraditórias ⁽⁶⁾.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O n.º 5 do art. 280.º do CPC permite o recurso de sentença proferida em processo que, ainda que de valor inferior ao da alçada dos tribunais tributários, perfilhe «solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior».

II - Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendidas como concretização da mesma “hipótese normativa”, a aferir pela análise das decisões em confronto.

III - Essa oposição só pode existir relativamente a decisões expressas.

IV - Para averiguar da existência de oposição, o Supremo Tribunal Administrativo só pode ater-se ao teor das decisões alegadamente contraditórias, sendo-lhe vedada qualquer apreciação da respectiva correcção jurídica, a qual já se situa num patamar posterior àquela existência que, aliás, supõe verificada.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, IV volume, anotação 10 ao artigo 280.º, p. 419.

(²) Jorge Lopes de Sousa, *ob. e vol. cit.*, anotação 11 ao artigo 280.º, p. 421.

(³) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/84866c35fcf76e4380257e31005004f8?OpenDocument>.

Neste acórdão, se bem que com referência a uma sentença que decidiu em sentido diferente da agora sob recurso, decidiu-se um recurso também interposto pela ora Recorrente ao abrigo do n.º 5 do artigo 280.º do CPPT e onde esta invocou as mesmas 5 sentenças como sendo aquelas que, na sua perspectiva, perfilharam solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito.

(⁴) Nem sequer pode considerar-se que tenha havido omissão de pronúncia quanto a essa questão, uma vez que a Oponente não invocou a prescrição e, apesar de a mesma ser do conhecimento oficioso (cfr. artigo 175.º do CPPT), não há nulidade por omissão de pronúncia relativamente a questões de conhecimento oficioso de que o tribunal não tenha conhecido quando as mesmas não foram expressamente invocadas. Como diz Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 11 ao artigo 125.º, p. 365, «*embora o tribunal tenha também dever de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso não suscitadas pelas partes (parte final do n.º 2 do artigo 660.º [actual artigo 608.º] do CPC) a omissão de tal dever não constituirá nulidade, mas sim um erro de julgamento*».

(⁵) No que respeita à oposição de julgados, como salienta Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, IV volume, anotação 11 c) ao artigo 280.º, p. 422, «[o]s requisitos do recurso de decisões de 1.ª instância com fundamento em oposição de julgados são definidos usando as expressões «mesmo fundamento de direito», «solução oposta» e «ausência substancial de regulamentação jurídica», que são os mesmos que eram utilizados no ETAF de 1984 para os recursos com fundamento em oposição de julgados [artigos 22.º, alíneas a), a') e a''), 24.º, alíneas b) e b'), e 30.º, alíneas b) e b'), desse diploma], pelo que se deve concluir que se pretendeu adoptar os requisitos globais dos recursos com fundamento em oposição de julgados».

Assim, logra aqui aplicação toda a numerosa jurisprudência que tem vindo a afirmar relativamente ao recurso previsto no artigo 284.º do CPPT, que apenas é relevante para fundamentar o recurso a oposição entre soluções expressas. A propósito e com numerosa citação de jurisprudência, vide Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, IV volume, anotação 14 c) ao artigo 284.º, p. 478.

(⁶) Neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Julho de 2010, proferido no processo n.º 912/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32430.pdf>), pp. 185 a 186, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c6ac71cb67c074aa802577a0003f0dbb?OpenDocument>.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Liquidação de IRS. Fundamentação da liquidação. Notificação da fundamentação.

Sumário:

- I — *Nos casos em que a lei não imponha especiais requisitos de fundamentação (como se exige nos casos de «relações especiais» — artigo 77.º, n.º 3 da LGT, tributação por «métodos indirectos» — artigo 77.º, n.º 4 e 5 da LGT, «derrogação administrativa de segredo bancário» — artigo 63.º-B n.º 4 da LGT ou de «reversão contra responsáveis subsidiários» — artigo 23.º, n.º 4 da LGT) o cumprimento do dever de fundamentar por parte da Administração Tributária afere-se face ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT e atendendo aos fins visados pelo dever de fundamentação.*
- II — *Notificando-se o contribuinte do teor do relatório de inspecção, por carta registada remetida para o seu domicílio fiscal, presume-se a notificação, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 do RCPIT, se verificados os demais requisitos ali enunciados.*
- III — *A notificação ao contribuinte não integra o acto tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas a sua eficácia.*

Processo n.º 291/13-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A....., melhor identificada nos autos, vem recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra as liquidações oficiosas de IRS referente aos anos de 1999 a 2000.

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

«A - Recorre-se, pois, da decisão que julga improcedente a impugnação, na parte em que julga improcedente a impugnação que pugnou pela falta de fundamentação das liquidações oficiosas de IRS de 1999 e 2000.

B - Pois a decisão recorrida, embora não dando razão à ora recorrente de que os actos tributários consubstanciados nas liquidações oficiosas de IRS de 1999 e 2000 carecem de fundamentação, admite que a fundamentação dessas liquidações oficiosas encontra-se, afinal, no relatório da inspecção tributária.

C - E esse relatório, e tal como consta da fundamentação de facto (cfr. ponto 2.) da douda sentença recorrida, nos autos apenas constará, a fl. 63 do PA, a folha do cabeçalho e os despachos, porventura com o teor que o ponto 3. da mesma fundamentação de facto refere.

D - Vislumbrando-se, pois, que nesse relatório não foi vertida de forma clara, suficiente e congruente, quer a explicitação dos fundamentos de facto quer a fundamentação de direito para recurso à avaliação indirecta, e muito menos dali constam os critérios para o cálculo da matéria tributável, ou mesmo quaisquer correcções técnicas.

E - Estas correcções técnicas apenas são referidas a fls. 33 da reclamação graciosa, o que só mostra que apenas nesta fase é que é dado conta de que elas terão sido feitas, não no relatório que deu origem às liquidações em apreço, objecto da tal reclamação graciosa.

F - Esse relatório não é fundamentado, no sentido apontado pela própria decisão recorrida, uma vez que, também a ele, falta a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo, e também falta a motivação, traduzida na indicação das razões que estão na base da escolha operada pela administração e também falta a justificação traduzida na exposição dos pressupostos de facto e de direito que conduziram à decisão tomada.

G - Portanto, se as liquidações oficiosas não foram fundamentadas, também o não foi o relatório da inspecção tributária, e, em consequência a decisão não poderia ser no sentido da existência de fundamentação dos actos tributários em apreço.

H - E mesmo que dos autos constasse o relatório integral ou ainda que este fosse explícito quanto à fundamentação de facto, de direito, com inclusão dos critérios para o cálculo da matéria colectável, a ora recorrente, não foi dele notificada, pelo que não pôde apreender, de forma clara, suficiente e congruente, a motivação por que tais liquidações tiveram lugar.

I - Assim, inexistente fundamentação para as liquidações oficiosas de IRS de 1999 e 2000, pois que estas, por si mesmas, e mesmo que apoiadas no referido relatório, como o defende a douda decisão, não foram clara e suficientemente fundamentadas.

J - A ora recorrente não foi notificada, afinal, da fundamentação do acto tributário que o Tribunal “a quo” decide como constando do relatório da inspecção tributária.

L - Decidindo como decidiu, a douda sentença recorrida não fez uma correcta interpretação e aplicação do disposto nos artºs 268º nº3 da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA.

M - Quando deveria ter-se decidido pela anulação das liquidações oficiosas de IRS referentes aos anos de 1999 e 2000, atenta a sua ilegalidade, porque destituídas de fundamentação.

N - Devendo, pois, ser revogada, e em sua substituição, decidida a procedência da impugnação da ora recorrente na parte em que impugna as liquidações oficiosas de IRS dos anos de 1999 e 2000, devendo estas ser anuladas.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.»

3 - O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 - Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

1. Em consequência da OS n.º 21653 foi ordenada a inspecção externa à impugnante referente aos exercícios de 1997, 1998, 1999 e 2000 (fls. 60 do PA cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. Foi elaborado o respectivo relatório nos termos que constam de fls. 63 do PA (apenas a folha do cabeçalho com os despachos) e 31 da RG cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. O relatório registou que:

a. Em nenhuma das decl. de IRS apresentadas pela sujeito passivo consta o anexo F, referente a rendimentos prediais (rendas recebidas);

b. Verificou-se, no entanto, em inspecção efectuada à sociedade “B....., Lda.”, que a s.p. recebeu rendas daquela empresa, no montante de 3 000 000\$00 no ano de 1 999 de 3 600 000\$00 no ano de 2000;

c. Verificou-se ainda naquela inspecção, que a sujeito passivo recebeu também, daquela empresa, pela actividade de advogada a quantia de 1 000 000\$00 (4 987,98 euros), acrescida de 170 000\$00 (847,96 euros) de IVA e abatida de 200 000\$00 (997,50 euros) de imposto retido na fonte.

4. Assim, com base nestes elementos, foram efectuadas as correcções técnicas, em sede de IRS e IVA, referente aos anos de 1999 e 2000 (fls. 33 da RG cujo conteúdo se dá por reproduzido)

5. E que resultaram as liquidações impugnadas.

6. Com data de 28/1/1993 a impugnante comunicou que a sua morada era na Rua Dr....., n., Tomar (fls. 89 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

7. Morada para onde foram remetidas as notificações quer para audiência prévia, quer do resultado da inspecção.

8. Através do ofício n.º 3309 foi expedida notificação à impugnante para audiência prévia referente ao projecto de conclusões do relatório (fls. 40 da RG cujo conteúdo se dá por reproduzido).

a. O qual foi devolvido com a menção, lavrada em 8/5/2002 que «... o destinatário há muito que retirou» (fls. 42 da RG cujo conteúdo se dá por reproduzido).

9. Em 6/11/2003 a impugnante alterou a sua morada para a Rua, Lote., em Tomar (informação de fls. 88 do ERF).

10. As liquidações adicionais de IRS/1999 e 2000, efetuadas em 1710/2002, foram remetidas para a Av. n.º- 2300 Tomar (fls. 6 e 7 do apenso de RG cujo conteúdo se dá por reproduzido).

11. De tais liquidações foi apresentada reclamação graciosa nos termos que constam de fls. 2 do apenso de reclamação graciosa cujo conteúdo se dá por reproduzido

12. Na declaração de IRS referente a 1999 do agregado familiar composto pela impugnante e C....., foi indicada a morada Av^a....., em Tomar.

13. E no anexo B da mesma declaração, referente à impugnante foi indicada a Rua....., n., Tomar (fls. 18 e 19 do da RG cujo conteúdo se dá por reproduzido).

14. Na declaração de rendimentos mod. 3 de IRS referente a 2000 foi mencionado que a morada dos sujeitos passivos era na Av^a....., em Tomar (fls. 15 e segs. do apenso de reclamação graciosa cujo conteúdo se dá por reproduzido).

15. E no anexo B referente à impugnante, foi mencionada a morada Rua, n., Tomar (fls. 16 da RG cujo conteúdo se dá por reproduzido).

16. Com data de 12/12/2001 foi expedida notificação por carta registada com aviso de recepção para apresentar todos os seus elementos descrita, incluindo livros de registo e respectivos documentos ou suportes informáticos com referência aos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000 (fls. 3 do apenso de RG cujo conteúdo se dá por reproduzido).

a. O endereço para onde foi enviada a correspondência foi para a Rua Dr....., n., 2300- Tomar (fls. 29 verso da RG cujo conteúdo se dá por reproduzido)

17. A carta foi devolvida ao remetente. Tendo sido enviada nova carta em 12 de Dezembro de 2001, para a mesma morada, também foi devolvida ao remetente.

18. Apresentada RG, foi a mesma indeferida na totalidade por despacho de 12 de Novembro de 2003 (fls. 49 do apenso de RG cujo conteúdo se dá por reproduzido).

19. A decisão de indeferimento foi notificada à impugnante por carta registada com aviso de recepção, na AV^a....., ... — ... Tomar, com data de 18/11/2003 (Apenso de RO cujo conteúdo se dá por reproduzido).

20. O aviso de recepção está assinado, sem que se possa identificar o autor da assinatura.

21. A impugnante é advogada com inscrição n.º....., Conselho Distrital de Coimbra (fls. 1 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. Do objecto do recurso

As questões objecto do presente recurso são as seguintes:

- saber se as liquidações adicionais de IRS referente ao ano de 1999 e de 2000 padecem de falta de fundamentação;

- saber se a recorrente foi devidamente notificada de tal fundamentação;

Quanto à alegada falta de fundamentação na sentença recorrida (fls. 184/185), após considerações sobre os requisitos da fundamentação dos actos administrativos, exarou-se o seguinte:

«As liquidações impugnadas resultaram de uma acção de fiscalização à escrita da impugnante que deu origem à elaboração do respectivo relatório.

A acção de fiscalização constitui, neste caso, o acto preparatório da liquidação. As acções preparatórias e a liquidação dos tributos integram o procedimento tributário, o qual compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários designadamente as acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária (Art.º 54 n.º 1 alínea a) da LGT e 44/1,a) CPPT).

E como se tem entendido, «Não padece da falta de fundamentação formal a liquidação adicional de IRS com recurso a métodos indirectos, quando a fundamentação constante do relatório da inspecção

tributária, permite ao contribuinte apreender, de forma clara, suficiente e congruente, a motivação por que tal liquidação teve lugar» (Ac do TCA-S n.º 02018/07 de 21102008).

Ora, no relatório são explicitados os fundamentos de facto e de direito para recurso à avaliação indirecta, e bem assim os critérios para o cálculo da matéria tributável.»

Não conformada vem a recorrente interpor o presente recurso

A sua argumentação assenta nas seguintes premissas:

- inexistente fundamentação para as liquidações oficiosas de IRS de 1999 e 2000, pois que estas, por si mesmas, e mesmo que apoiadas no referido relatório, como o defende a decisão recorrida, não foram clara e suficientemente fundamentadas.

- E mesmo que dos autos constasse o relatório integral ou ainda que este fosse explícito quanto à fundamentação de facto, de direito, com inclusão dos critérios para o cálculo da matéria colectável, a recorrente, não foi dele notificada, pelo que não pôde apreender, de forma clara, suficiente e congruente, a motivação por que tais liquidações tiveram lugar.

Entendemos, no entanto, que carece de razão legal.

6.1 Da fundamentação da decisão do procedimento tributário.

De harmonia com o disposto no artigo 77.º, n.º1 da Lei Geral Tributária a decisão de procedimento deve ser fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

A jurisprudência e a doutrina têm também consagrado o entendimento de que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo seguido pelo agente para a sua prática. (1)

Ponto é que a fundamentação responda, às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática.

Como ficou dito no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11. 12.2007, recurso 615/04, in www.dgsi.pt «o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte».

Por outro lado, e como também foi sublinhado no Acórdão desta secção de 10.09.2014, recurso 1226/13, «não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exactidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. Com efeito, o discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.»

No caso vertente a sentença recorrida considerou que «no relatório são explicitados os fundamentos de facto e de direito para recurso à avaliação indirecta, e bem assim os critérios para o cálculo da matéria tributável»

Neste ponto não andou bem a decisão recorrida uma vez que o que está em causa é a fundamentação da decisão de tributação adicional em sede de IRS, mediante correcções técnicas e não por métodos indirectos.

Com efeito Administração Tributária procedeu também a liquidações adicionais em sede de IVA, mediante métodos indirectos, referenciadas no relatório dos serviços de inspecção, mas essas não estão em causa nos presentes autos.

Ainda assim entendemos que não se verifica o vício de falta de fundamentação imputado às liquidações sindicadas.

Com efeito, embora a recorrente alegue que no relatório não foi vertida de forma clara, suficiente e congruente, quer a explicitação dos fundamentos de facto quer a fundamentação de direito para recurso à avaliação indirecta, no caso vertente apenas estão em causa as liquidações adicionais de IRS e essas, como se viu, não foram determinadas com recurso à avaliação indirecta mas sim mediante correcções aritméticas.

Ora nos casos em que a lei não imponha especiais requisitos de fundamentação (como se exige nos casos de “relações especiais” – art. 77.º, n.º 3 da LGT, tributação por “métodos indirectos” – art. 77.º, n.º 4 e 5 da LGT, “derrogação administrativa de segredo bancário” – art. 63.º-B n.º 4 da LGT ou de “reversão contra responsáveis subsidiários” – art. 23.º, n.º 4 da LGT) o cumprimento do dever de fundamentar por parte da Administração Tributária afere-se face ao disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art.º 77º da LGT e atendendo aos fins visados pelo dever de fundamentação².

No caso os actos de liquidação em questão ocorreram na sequência de acto inspectivo e em conformidade com o relatório de inspecção tributária homologado por despacho.

No referido relatório regista-se (ponto 3.6) que em nenhuma das declarações de IRS apresentadas pela s.p. consta o anexo F, referente a rendimentos prediais (rendas recebidas).

E que no entanto, em inspecção efectuada à sociedade “B....., Lda. “, com sede na Av^a, n..... — 2300 TOMAR, possuidora do NIPC....., se constatou que a recorrente recebeu rendas daquela empresa, no montante de 3 000 000\$00 (14 963,94 euros) no ano de 1 999 e de 3 600 000\$00 (17956,72 euros), no ano de 2000, conforme fotocópias dos respectivos recibos..

Evidencia-se ainda no relatório de inspecção (ponto 3.6.1) que a recorrente recebeu também, daquela empresa, pela actividade de advogada “, a quantia de 1 000 000\$00 (4 987,98 euros), acrescida de 170 000\$00 (847,96 euros) de IVA e abatida de 200 000\$00 (997,50 euros) de imposto retido na fonte..

O relatório conclui que face ao exposto, há lugar à aplicação de correcções técnicas, em sede de IRS, nos anos de 1 999 e de 2 000 e, em sede de IVA, no ano de 1999, enquanto que, nos anos de 1997 a 2000, inclusive, há lugar à aplicação de métodos indirectos em sede de IVA.

Procede-se depois à fundamentação das correcções aritméticas à matéria colectável em sede de IRS, ali se consignado que irão ser acrescidos, os rendimentos da categoria F, não declarados às correspondentes declarações estes rendimentos de IRS (vide ponto 4 do relatório e fls. 33 da reclamação graciosa apensa).

Em suma do relatório, que constitui base fundamentadora dos subsequentes actos de liquidação, constam de forma expressa os fundamentos das correcções técnicas efectuadas às declarações de IRS da recorrente, e é também explicada a forma como se determinaram os valores corrigidos, sendo tais elementos suficientes para esclarecer a motivação das liquidações adicionais e sindicar o respectivo cálculo, designadamente saber como foi calculada a matéria tributável e a taxa aplicada.

Neste contexto é de concluir que as liquidações impugnadas não padecem, no caso, do apontado vício de falta de fundamentação.

6.2 Da alegada falta de notificação da fundamentação das liquidações sindicadas.

A recorrente alega ainda que não foi notificada do relatório da fiscalização tributária, pelo que não pôde apreender, de forma clara, suficiente e congruente, a motivação por que tais liquidações tiveram lugar.

Ora, o que sobre tal matéria resulta do probatório é que a notificação do relatório de inspecção foi remetida para o domicílio fiscal da recorrente que era na Rua Dr....., n, , Tomar (vide pontos 7 e 8 do probatório).

Tendo a respectiva carta sido devolvida com a menção, lavrada em 8/5/2002, que «... o destinatário há muito que retirou» (ponto 8 - a do probatório)

Sendo que só em 6/11/2003 a recorrente alterou a sua morada para a Rua, Lote..... em Tomar (ponto 9 dos factos provados).

Sucede que, nos termos do artº 43º n.º 1 do RCPIT, se presumem notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta.

Ora o facto de a correspondência dirigida ao domicílio fiscal da recorrente ter sido devolvida pelos Serviços Postais não pode ser oposto à AT dado que, tratando-se de notificação do projecto de relatório da inspecção é aplicável o referido n.º 1 do art. 43º do RCPIT (cf. neste sentido, Acórdãos desta secção de 05.02.2015, recurso 1808/13 e de 31/01/2012, recurso 017/12).

Assim, tendo a correspondência sido devolvida com a menção «... o destinatário há muito que retirou», correspondente a uma ausência em parte incerta, verifica-se tal presunção de notificação no domicílio fiscal da recorrente, que não foi ilidida.

Em suma, no caso vertente, face à factualidade provada, terá de concluir-se pela validade e relevância da notificação do relatório da inspecção.

De resto a notificação ao contribuinte não integra o acto tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas a sua eficácia.

Como é jurisprudência uniforme e consagrada, são realidades diversas e com diferentes consequências, a fundamentação e a notificação do acto tributário. A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto notificado pois que não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia; não diz respeito aos elementos do acto propriamente dito mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicado. - cfr., neste sentido, entre outros, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo 03.05.2006, recurso 154/06, de 26.09.2007, recurso 4/07, de 24 de Janeiro de 2002 recurso n.º 26.636, de 08.03.2001, recurso 25955, todos in www.dgsi.pt

Por outro lado resulta também dos factos provados que as liquidações adicionais de IRS/1999 e 2000, efectuadas em 17/10/2002, foram remetidas para a Av. n - 2300 Tomar, morada in-

dicada nas declarações de IRS do agregado familiar composto pela recorrente e C....., referentes a 1999 e 2000 (vide pontos 10 a 14 do probatório).

Essas liquidações espelham, em forma padronizada, os requisitos de fundamentação impostos pelo artº 77º, n.º 2 da LGT, nomeadamente as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Tais liquidações adicionais foram recebidas e delas foi apresentada reclamação graciosa (ponto 11 dos factos provados) reclamação essa em que se arguia a falta de fundamentação das mesmas.

A reclamação graciosa foi indeferida na totalidade por despacho de 12 de Novembro de 2003 (fls. 49 do apenso de RG cujo conteúdo se dá por reproduzido), decisão essa que foi notificada à recorrente por carta registada com aviso de recepção, na AVª....., —... Tomar, com data de 18/11/2003, e que foi recebida (pontos 18, 19 e 20, do probatório)

Em síntese:

- a notificação ao contribuinte não integra o acto tributário, pelo que a sua eventual irregularidade não afecta a validade deste mas a sua eficácia.

- no caso a notificação do relatório de inspecção foi remetida para o domicílio fiscal da recorrente e deve considerar-se válida.

- as liquidações adicionais de IRS/1999 e 2000, efectuadas em 17/10/2002, foram remetidas para a Av. n.º - 2300 Tomar, morada indicada nas declarações de IRS do agregado familiar composto pela impugnante e C..... e ali foram recebidas;

Ou seja, pese embora as sucessivas alterações de morada da recorrente, a Administração Tributária foi cumprindo os seus deveres de informação, chamando a recorrente à participação no procedimento nos momentos decisivos, e notificando-a das liquidações sindicadas em termos que cumprem os requisitos de fundamentação impostos pelo artº 77º, n.º 2 da LGT.

Pelo que ficou dito, improcedem todos os fundamentos do recurso.

7- Decisão

Termos em que, face ao exposto, Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Dulce Neto*.

(¹) Ver neste sentido, os acórdãos 01.04.1992, AD de 22.02.1995, p. 590, de 28.5.87, in AD 315, 367, de 12.02.87, in AD 317, 581, de 11.05.89, in AD 335, 1398, de 19.05.88 in Ad 325, 38, de 25.10.88, in AD 327, 37, e de 10.01.1989, in AD 339, 303, todos citados no *Código de Procedimento Administrativo, anotado e comentado*, de José Manuel Botelho, Pires Esteves e José Cândido de Pinho, 2.ª edição, p. 396 e segs.

(²) Vide, também neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Setembro de 2009, recurso n.º 246/09, in www.dgsi.pt.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Convolação.

Sumário:

O erro na forma de processo, a aferir pela adequação do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer, determinará, em princípio, a convolação para a forma processual adequada, caso não seja manifesta a improcedência da pretensão formulada ou a intempestividade à face do meio processual idóneo.

Processo n.º 321/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A... e outros.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a reclamação interposta, nos termos do artigo 276º do CPPT, por A.....

e B....., com os demais sinais dos autos, contra a decisão de indeferimento do seu requerimento apresentado no processo de execução fiscal n.º 3352200501042491, instaurado contra a sociedade C....., Lda. e contra eles revertido, e em que era pedida a revogação do despacho de reversão ou, caso assim não se entendesse, fosse o requerimento tramitado como PI de oposição à execução.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes (que foram sintetizadas depois de a recorrente ter sido convidada, nos termos do art. 282º do CPPT, a torná-las mais concisas e menos complexas):

A. Vem o presente recurso interposto da Douta Sentença que julgou procedente a Reclamação de Acto do Órgão de execução fiscal, interposta nos termos do disposto no art. 276º do CPPT, do despacho proferido em 08.06.2011, pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças do Porto - 1 (OEF), no âmbito do processo de execução fiscal (PEF) n.º **3352200501042491** e apensos, que ali corre termos, e que indeferiu o requerimento de 26.03.2011, no qual se pedia que fosse revogado o despacho de reversão contra os mesmos proferido ou, caso assim não se entendesse, fosse este requerimento tramitado como oposição à execução, ainda que previamente pudessem os Reclamantes ser notificados para o eventual aperfeiçoamento da Petição Inicial.

B. Ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a Douta Sentença sob recurso padece de **erro de julgamento de direito**.

C. Os ora Reclamantes foram citados do despacho de reversão em 18.03.2011 (cfr. documentos já juntos nos autos).

D. Na mesma citação foram ainda devidamente informados acerca do recurso aos meios legais à disposição para, querendo, **pagar, opor-se, reclamar** ou **impugnar** o conteúdo do referido despacho.

E. Da citação e do respectivo despacho de reversão constam de forma clara, expressa e perceptível, os meios de defesa à disposição dos revertidos.

F. Optaram os signatários desta reclamação por apresentar um requerimento - com data de **26.03.2011** - nos termos em que o fizeram, conforme consta de fls.... dos autos.

G. Entende a Fazenda Pública, ao contrário do doutamente decidido na Sentença de que aqui se recorre, que não é possível retirar do requerimento apresentado pelos Impugnantes em **26.03.2011** as conclusões supra transcritas e vertidas a fls. 8 (parte final) e 9 (parte inicial) da Douta Sentença;

H. Na verdade, entende a Fazenda Pública que, da leitura do citado requerimento, em momento algum, se pode concluir que os argumentos ali esgrimidos se prendem com o (não) exercício da gerência por parte dos Reclamantes ou a possibilidade da sociedade, devedora originária manter algum património passível de responder pelas dívidas sociais.

I. Aliás, com o devido respeito, e salvo melhor opinião, não se pode “transformar” o mencionado requerimento numa petição inicial de oposição judicial.

J. Perscrutado o mencionado requerimento/exposição, verificamos que o mesmo não vai correctamente dirigido (magistrado judicial), não indica o valor da acção, não apresenta comprovativo de pagamento de taxa de justiça (ou de pedido de apoio judiciário), não vai articulado e, desde logo,

K. **não é deduzido nenhum pedido**, legalmente imposto pelo artigo 552º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil, com a cominação prevista no artigo 186º, n.º 2, alínea a), do mesmo diploma legal.

L. Na verdade, o efeito pretendido com o requerimento (neste como em todos) é-nos facultado pelo pedido que o encerra;

M. Ora, no caso dos presentes autos, o requerimento que aqui se discute **não tem qualquer pedido**

N. Não tendo os Reclamantes, ora Recorridos, formulado qualquer pedido, não podia o Órgão de execução fiscal pronunciar-se sobre o(s) efeito(s) pretendido(s) com aquele requerimento.

O. A este respeito, veja-se o Acórdão proferido pelo STA, de 28.02.2007, no processo n.º 0787/06, disponível em www.dgsi.pt.

P. Tese igualmente sufragada por **Alberto dos Reis** [(1) in Comentário ao CPC, vol. II, págs. 361 a 365, onde refere que “o autor terá de encerrar a sua petição inicial com o pedido de determinada providência, a qual traduzirá o efeito jurídico que se pretende obter através do tribunal], considerando inepta a petição a que falte ou seja ininteligível a indicação do pedido.

• Por outro lado,

Q. Discorda-se da Douta Sentença quando esta se refere que “*O despacho reclamado, de 08.06.2011, não se pronuncia pela possibilidade de convalidação do requerimento apresentado em Oposição à execução*”, e adiante “*Assim, caso se coloque a possibilidade de haver erro na forma de processo, apresentação de Petição Inicial indicando uma forma de processo que não é compatível com a causa de pedir ou o pedido formulado a final, ainda na fase de procedimento, compete ao Órgão de Execução Fiscal dar cumprimento ao disposto no art. 52º do Código de Procedimento e Processo Tributário, determinando a convalidação da peça processual em causa naquela que se mostre adequada ao caso concreto.*”

R. Na verdade, existem no CPPT e na LGT normas sobre a convoção para o meio adequado no procedimento tributário (art. 52º do CPPT) e no processo judicial tributário (art. 98º n.º 4 do CPPT e 97º n.º 3 da LGT).

S. Ora, da leitura conjugada destes é de concluir que, correndo o procedimento perante a AT, a esta caberá ordenar o prosseguimento sob a forma adequada de procedimento, cabendo, por sua vez, ao Tribunal ordenar que o processo judicial passe a seguir a forma processual adequada.

T. Sendo a citação dos revertidos/responsáveis subsidiários o chamamento destes ao processo de execução fiscal,

U. e tendo o processo de execução fiscal, nos termos do artigo 103º, n.º 1, da LGT, “*natureza judicial*”,

V. estamos já na fase judicial do processo tributário e já não na fase do procedimento administrativo tributário.

W. Conforme decorre do exposto, estava e está legalmente vedado ao Órgão de execução fiscal operar qualquer tipo de convoção ao requerimento apresentado pelos aqui Reclamantes em 26.03.2011.

X. Veja-se neste sentido o teor do Acórdão do Pleno do STA, de 10.04.2013, no âmbito do processo n.º 01159/12, disponível em www.dgsi.pt;

Y. Daqui se conclui que, nesta fase, após a citação dos responsáveis subsidiários, que funciona como chamamento dos mesmos ao processo de execução fiscal, a competência ou o poder de proceder à convoção de peças processuais deixa de pertencer ao órgão de execução fiscal,

Z. passando esse poder a pertencer ao respectivo Tribunal.

AA. Assim, ao contrário do que refere a Doutra Sentença na motivação do sentido que tomou - “*o Órgão de Execução Fiscal (...) nem se pronunciou relativamente à possibilidade de convoção em Oposição à Execução*”, entende a Fazenda Pública que bem andou o Órgão de Execução Fiscal em não se pronunciar, uma vez que tal mecanismo - *convoção* - lhe está legalmente vedado nesta fase do processo judicial tributário.

BB. Padece assim a Doutra Sentença sob recurso de **erro de julgamento de direito**, porquanto fez errónea aplicação do disposto nas normas legais, *in casu*, dos artigos 52º e 98º, n.º 4, ambos do CPPT e 97º, n.º 3, da LGT aos factos em discussão.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da decisão recorrida.

O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«O representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário do Porto recorre no processo de oposição apresentada por A..... e B.....»

Das respetivas conclusões, resulta como questões a decidir:

- se o requerimento em causa que não foi corretamente dirigido (ao magistrado judicial), em que não foi indicado valor, que não foi apresentado comprovativo com pagamento de taxa de justiça, não foi articulado, e em que não foi deduzido algum pedido, conforme legalmente imposto no art. 552º n.º 1 alínea d) do C.P.C., a que é aplicável a cominação prevista no art. 186º n.º 2 alínea a) do C.P.C., não é suscetível de convoção;

- se a tal convoção devia ter procedido o órgão de execução fiscal em face do previsto nos arts. 52º e 98º n.º 4 do C.P.P.T. e 97º n.º 3 da L.G.T.

Os factos relativos ao circunstancialismo e termos do dito requerimento mostram-se fixados na sentença recorrida (fls. 64 a 67).

Quanto à primeira questão, é certo que o S.T.A. tem vindo a adotar um critério de ser exigível menor rigor quanto ao pedido que é de interpretar com grande flexibilidade, sendo de admitir o mesmo como implicitamente formulado, não seria com esse fundamento de excluir a convoção em oposição, conforme jurisprudência referido no acórdão de 5-2-14, proferido no proc. 1803/13, acessível em www.dgsi.pt.

Com efeito, apesar de dito requerimento, apresentado a 26-3-11, ser expressamente pedido ao órgão de execução fiscal que “*mais uma vez (...) que analise a situação no sentido de apurar a verdade dos factos e responsabilizar os verdadeiros culpados (...)*”, mais tinha sido alegado em termos de excluir a sua legitimidade, o que integra o fundamento previsto no art. 204º alínea b) do C.P.P.T..

E, sendo indicado que “*deverão falar com os verdadeiros e únicos donos da empresa*” que, aliás, no mesmo são identificados com nome e morada, pelo menos essa produção de prova tinha sido indicada.

Em face da preterição de outros formalismos, os mesmos apenas poderiam ser apreciados pelo respetivo tribunal tributário da 1ª instância, nos termos do art. 208º n.º 1 do C.P.P.T., ou, pela sua secretaria, nos termos dos arts. 80º do C.P.T.A. e 558º a 560º do C.P.C., aplicáveis subsidiariamente.

Certo é que, conforme referido no recurso interposto, foi proferido acórdão pelo Pleno do S.T.A. quanto à competência para determinar a convoção noutra forma processo que adequada não caber tal à A.T., mas apenas ao tribunal tributário (nº 4 do 98º do C.P.P.T. e n.º 3 do art. 97º da L.G.T.).

Agora resta admitir a convalidação do dito requerimento em meio de oposição, ainda que para a sua admissibilidade seja de fixar previamente o suprimento de requisitos e irregularidades que se detetam no requerimento apresentado, nos termos dos art. 590º n.º 3 do C.P.C., subsidiariamente aplicável.

Concluindo:

É de julgar o recurso procedente, sendo de anular o decidido, a substituir por despacho que admita a convalidação do requerimento em oposição, ainda que para a sua admissibilidade seja de fixar previamente o suprimento de demais requisitos e irregularidades que se detetam no mesmo, nos termos dos art. 590º n.º 3 do C.P.C., aplicável subsidiariamente.»

1.5. Com dispensa de vistos dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

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

1. Em 05.10.2005 o Serviço de Finanças do Porto – 2 instaurou o Processo de Execução Fiscal 3352200501042491 contra a sociedade C....., Lda., visando a cobrança coerciva de €43 653, 22 devidos a título de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do exercício de 2002 – cf. Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

2. Ao Processo de Execução Fiscal id. em 1., foram apensados aqueles com os números: 3352200501046721, 3352200601034855 e 3352200701036858, todos referentes a cobrança coerciva de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, passando este processo a ter o valor global de € 157.536,68 – cf. fls. 8 do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

3. No âmbito deste Processo de Execução Fiscal, por despacho datado de 27 de Fevereiro de 2008, o Chefe do Serviço de Finanças do Porto – 1 ordenou a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários A..... e B....., por toda a quantia exequenda – cfr. despacho de reversão de fls. 71 e seguintes do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos, para o qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

4. Na sequência desta decisão (facto provado n.º 3) foram os Reclamantes, A..... e B..... citados para a execução em 18.03.2011 – cf. Citações de fls. 194 e seguintes do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos, para as quais se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

5. Na sequência das citações realizadas (facto provado n.º 4), em 26.03.2011, os Reclamantes dirigiram ao Serviço de Finanças do Porto 1 um requerimento onde informam ter sempre dado resposta a toda e qualquer notificação realizada por aquele Serviço de Finanças, esclarecendo ainda nunca ter tido qualquer intervenção no funcionamento da sociedade, devedora originária, “(...) nunca tivemos qualquer intervenção na gestão dessa Óptica nem nunca tivemos acesso a qualquer documentação com ela relacionada”, informam ainda que “a única Óptica que conhecemos (para a qual nos foi pedido que assinássemos por questões de credibilidade) pertence, não sabemos se no papel, mas verdade, a D..... e E....., nossa nora e filho e continua situada no (...). Deverão falar com os verdadeiros donos da empresa e os únicos a geri-la (...). Neste momento interrogamo-nos até se pertencemos ainda a esta empresa que continua a laborar no mesmo local e se ainda vamos voltar a ser difamados e incomodados por mais dívidas que possam contrair/acumular, já que também referem que “Até à presente data não se verificou a cessação de actividade nem dissolução da Sociedade”. (...) pedimos, mais uma vez (...) que analise a situação (...) no sentido de apurar a verdade dos factos e responsabilizar os verdadeiros culpados. (...)” - cf. Requerimento de fls. 19 e seguintes do processo de Reclamação de Acto do Órgão de Execução Fiscal 1469.11.3BEPRT que se encontra apenso aos autos, documento para o qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

6. Em 10.05.2011 dirigiram a este Tribunal Administrativo e Fiscal uma *Reclamação Judicial*, alegando não ter qualquer relação com as dívidas da sociedade C....., pedindo que se averiguasse a situação no sentido de apurar a verdade dos factos responsabilizando os verdadeiros culpados – cf. Petição Inicial da Reclamação de Acto do Órgão de Execução Fiscal 1469.11.3BEPRT apensa aos presentes autos;

7. Na sequência do requerimento apresentado ao Serviço de Finanças em 23.06.2011 (cf. Facto provado n.º 5) em 27.05.2011 foi lavrada informação nos seguintes termos: “Os Sujeitos Passivos (...) foram citados em 18.03.2011, do despacho definitivo da reversão, na qualidade de responsáveis subsidiários, pela dívida, cuja quantia exequenda é de €155 536, 68, referente ao Processo de Execução Fiscal 3352200501042491 e apensos, existindo junto aos autos elementos quanto à responsabilidade subsidiária dos mesmos, nos termos do art. 24º da Lei Geral Tributária. Nas respectivas citações (...) foram informados dos meios de defesa que tinham à sua disposição, nomeadamente a reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial (...) podendo ainda, num prazo de 30 dias a contar da data da citação (18.03.2011), deduzir Oposição (...) cuja petição terá que ser dirigida ao Juiz de Direito do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (...). Ora, uma vez que a petição apresentada no dia 26.03.2011, foi no âmbito da divulgação da lista dos devedores, não obedecendo ao imposto nos

artigos do Código de Procedimento e Processo Tributário, antes referidos, é de parecer que a pretensão dos Sujeitos Passivos, A..... e B..... seja indeferida” – cf. Informação elaborada no Serviço de Finanças do Porto – 1, constante de fls. 17 e 18 dos autos para a qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

8. Este requerimento veio a ser objecto de despacho, o qual, com base na informação prestada (facto provado n.º 7) veio a ser indeferido em 08.06.2011 – cf. Despacho constante de fls. 18 dos autos;

9. Este despacho foi notificado aos Reclamantes por ofício de 19.07.2011 – cf. fls. 16 dos autos;

10. A presente Reclamação de Acto do Órgão de Execução Fiscal deu entrada neste Tribunal Administrativo e Fiscal em 01.08.2011 – cf. Data de envio electrónico a fls. 7 dos autos;

11. Aquela Reclamação de Acto do Órgão de Execução Fiscal, 1469.11.3BEPRT, veio a ser liminarmente indeferida com a consequente absolvição da Fazenda Pública da instância pela falta de pagamento da taxa de justiça inicial – cf. Decisão proferida em 22.09.2011 a fls. 47 e seguintes do processo de Reclamação de Acto do Órgão de Execução Fiscal 1469.11.3 BEPRT apenso aos autos decisão para a qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

3.1. Na Petição Inicial da presente reclamação (deduzida nos termos dos arts. 276º e ss. do CPPT) os reclamantes pedem que seja «julgada procedente a presente reclamação, com a consequente anulação do despacho reclamado e a anulação do despacho de reversão ou, se assim se não entender, com a convalidação do requerimento dos reclamantes apresentado em 26/3/2011 em oposição à execução, ainda que carecida de aperfeiçoamento».

Para tanto alegaram o seguinte, em síntese:

- Que em 18/5/2011 requereram ao OEF que, relativamente a um outro anterior requerimento (datado de 26/3/2011 e em que alegaram nunca terem sido efectivos gerentes da sociedade executada e, por isso, não serem responsáveis pelas dívidas exequendas) fosse (i) revogado o despacho de reversão da execução contra os reclamantes, por não se verificarem os pressupostos da responsabilidade subsidiária estabelecidos no art. 24º da LGT, nomeadamente o relativo ao exercício efectivo da gerência, ou, se assim não se entendesse, (ii) fosse tramitado tal requerimento apresentado em 26/3/2011 como oposição à execução, ainda que previamente pudessem (ou devessem) os reclamantes ser notificados para o devido aperfeiçoamento da petição.

- Que em apreciação deste pedido, foi proferido despacho, em 8/6/2011, em que, assumindo-se uma informação que o precede, se determina fundamentalmente o seguinte:

a) os reclamantes foram citados em 18/3/2011 do despacho definitivo de reversão, existindo junto aos autos elementos quanto à responsabilidade subsidiária dos mesmo, nos termos do art. 24º da Lei Geral Tributária.

b) Nas respectivas citações, os reclamantes foram informados dos meios de defesa que tinham à sua disposição, nomeadamente a reclamação graciosa ou a impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no art. 99º e prazos estabelecidos nos arts. 70º e 102º do CPPT, podendo, no prazo de 30 dias a contar da data da citação (18/3/2011), deduzir oposição, nos termos do art. 204º do mesmo Código, cuja petição terá de ser dirigida ao Juiz do respectivo Tribunal.

c) Uma vez que o requerimento apresentado em 26/3/2011 o foi no âmbito da divulgação da lista dos devedores, não obedecendo ao estabelecido nas referidas normas do CPPT é de indeferir a pretensão dos reclamantes.

- Que o despacho reclamado (de 8/6/2011) assenta em pressupostos errados e não faz a correcta interpretação e aplicação dos pertinentes preceitos legais, desde logo, porque não é verdade que a petição apresentada em 26/3/2011 o tenha sido no âmbito da divulgação da lista de devedores, pois, como naquela petição se refere expressamente, ela surge “em resposta aos (...) ofícios n.ºs 3749 e 3750, de 11/3/2011”, os quais se destinam à citação dos reclamantes.

- Que, assim, este pressuposto errado logo deita por terra a restante argumentação do despacho reclamado.

E no final da petição inicial da reclamação, concluíram como segue:

1º - O despacho reclamado, ao não se pronunciar nem proceder à revogação do despacho de reversão contra os reclamantes, é ilegal por violação do princípio da legalidade e dos arts. 141º e 142º do CPA, em conjugação com o disposto nos 23º n.º 4 e 24º n.º 1 da LGT.

2ª - Através do requerimento apresentado em 26/3/2011 os reclamantes reagem contra o despacho de reversão objecto de anterior citação, contendo esse requerimento os elementos mínimos da petição de oposição à execução, ainda que incorrectamente endereçada e imperfeita.

3ª - O despacho reclamado, ao não decidir no sentido de o requerimento de 26/3/2001 ser convalidado em oposição à execução, ainda que carecida de aperfeiçoamento, viola o princípio do acesso à justiça e o disposto no art. 97º, n.º 3, da LGT

3.2. Na contestação que apresentou, a Fazenda Pública invocou, além do mais, o erro na forma de processo e a ineptidão da Petição inicial, por entender que a mesma não contém pedido e causa de pedir.

3.3. A sentença recorrida veio a julgar a reclamação procedente, anulando, em consequência, o despacho reclamado, fundamentando-se no seguinte:

- Não se verifica o invocado erro na forma de processo: é que na PI da presente reclamação de acto do OEF os reclamantes insurgem-se contra o despacho de 8/6/2011 que pretendem ver anulado (ou eventualmente substituído por outro que proceda à pretendida convolação) e a reclamação é a forma adequada a fazer valer a sua pretensão.

- Mas procede o pedido de anulação do despacho reclamado - de 8/6/2011 – dado que não se pronuncia sobre o alegado não exercício da gerência por parte dos reclamantes e sobre a possibilidade de a sociedade devedora originária manter património passível de responder pelas dívidas sociais, nem se pronuncia sobre a possibilidade de convolação do requerimento apresentado em PI de oposição à execução fiscal, sendo que, nos termos do art. 52º do CPPT, compete ao OEF determinar a convolação da peça processual em causa naquela que se mostre adequada ao caso concreto.

3.4. A Fazenda Pública, contesta, como se viu, o assim decidido, alegando erro de julgamento por parte da sentença, visto que o requerimento em causa (o apresentado em 8/6/2011) não pode ser convolado em Petição de Inicial de oposição à execução fiscal, dado que, por um lado, não foi correctamente dirigido ao magistrado judicial, não foi articulado, nele não foi deduzido algum pedido, nele não foi indicado valor, nem juntamente com ele foi apresentado comprovativo do pagamento de taxa de justiça, tudo conforme legalmente imposto na al d) do n.º 1 do art. 552º do CPC, sendo então aplicável a cominação prevista na alínea a) do n.º 2 do art. 186º do mesmo CPC e, por outro lado, existem no CPPT e na LGT normas sobre a convolação para o meio adequado no procedimento tributário (art. 52º do CPPT) e no processo judicial tributário (art. 98º n.º 4 do CPPT e 97º n.º 3 da LGT), sendo que da leitura conjugada destes normativos é de concluir que, correndo o procedimento perante a AT, a esta caberá ordenar o prosseguimento sob a forma adequada de procedimento, cabendo, por sua vez, ao Tribunal ordenar que o processo judicial passe a seguir a forma processual adequada.

É esta, portanto, a única questão a decidir no recurso.

Vejam os.

3.5. A recorrente Fazenda Pública parece ter concluído que a anulação do despacho reclamado, decidida na sentença recorrida, terá implicado uma consequente imposição de o OEF operar a convolação do requerimento para petição inicial de oposição.

E, na verdade, atentando no decidido e na fundamentação que determinou essa mesma decisão, é de concluir que a sentença determinou a anulação do despacho do OEF, em ordem a que seja proferido novo despacho que se pronuncie sobre as questões suscitadas no dito requerimento apresentado em 8/6/2011, nomeadamente as questões indicadas na própria sentença: «possibilidade de convolação em Oposição à Execução», alegação de factualidade que se prende «com o exercício da gerência por parte dos Reclamantes ou a possibilidade de a sociedade, devedora originária manter algum património passível de responder pelas dívidas sociais».

De todo o modo, tendo a recorrente alegado que o requerimento questionado não pode ser convolado em Petição Inicial de oposição à execução fiscal, não deve esquecer-se que o erro na forma de processo (art. 193º do NCPC) há-de aferir-se pela adequação do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer e a ocorrência de tal erro [nulidade processual de conhecimento oficioso, que implica a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, necessariamente dos que resulte uma diminuição das garantias do interessado, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime da forma processual adequada - cfr. o citado art. 193º do NCPC e os arts. 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT] determinará, em princípio, a convolação para a forma processual adequada, caso não seja manifesta a improcedência da pretensão formulada ou a intempetividade à face do meio processual idóneo.

E o STA tem usado um «critério de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica» (cfr. ac. de 5/2/2014, proc. 01803/13).

No dito requerimento (o apresentado em 26/3/2011, na sequência da reversão contra os reclamantes e das respectivas citações no processo de execução fiscal – n.º 5 do Probatório e fls. 19/20 do apenso) é expressamente pedido ao órgão de execução fiscal que *«mais uma vez (...) analise a situação no sentido de apurar a verdade dos factos e responsabilizar os verdadeiros culpados (...)»*, depois de ter sido alegado, além do mais, que *«Solicitamos que as Finanças averiguem pessoalmente a identificação e morada do executado (C....., na Rua, n.º) COM A QUAL NADA TEMOS A VER e não se baseiem apenas em documentos que, por nós foram, de boa fé assinados e depois, provavelmente, manipulados. Consideramos que não podemos ser acusados pelo facto de estar escrito que somos gerentes se nunca tivemos qualquer Óptica. A sociedade a que se referem nem sabíamos que pertencíamos. Como podemos ser acusados de dívidas de há muitos anos, que desconhecíamos, de uma óptica que nunca gerimos e onde nunca estivemos a trabalhar e da qual nunca recebemos qualquer ordenado. (...)*

Como se referem a nós como “sócios gerentes de direito e de facto”, se nunca tivemos qualquer intervenção na gestão dessa Óptica nem nunca tivemos acesso a qualquer documentação com ela relacionada? Deverão solicitar essa documentação aos efectivos donos que dela tiraram dividendos e ainda ao contabilista da empresa.»

Isto é, surpreende-se no requerimento a formulação de um implícito pedido em ordem a que a execução não se dirija contra os requerentes, bem como a alegação de factualidade potencialmente subsumível à invocação da ilegitimidade dos requerentes e que poderá integrar, por isso, o fundamento previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, sendo que, como diz o MP, no contexto da alegação de deverem ser contactados «os verdadeiros e únicos donos da empresa», que são identificados com nome e morada, é de aceitar que pelo menos essa prova foi indicada.

Seria, pois, de ponderar, como bem entendeu a sentença recorrida, a convalidação de tal requerimento em petição inicial de oposição à respectiva execução fiscal [não tem aqui aplicação a restrição à convalidação de um meio procedimental indevidamente utilizado para processo judicial, ⁽¹⁾ uma vez que o pedido dirigido ao órgão da execução fiscal, sendo alegadamente consequente da citação dos revertidos, é um pedido formulado num processo judicial, assim, carecendo de relevância, também, a invocação, neste concreto caso, da jurisprudência afirmada no acórdão do Pleno desta secção do STA, de 10/4/2013, no proc. n.º 01159/12], sendo que a eventual preterição dos demais formalismos enumerados pela recorrente Fazenda Pública (as circunstâncias de o requerimento não ter sido articulado, não ter sido correctamente dirigido ao magistrado judicial, não se indicar o valor, não ter sido apresentado o comprovativo de pagamento de taxa de justiça) não obstaculiza tal convalidação, já que o cumprimento desses formalismos sempre poderia ser apreciado, consoante o caso, pelo Tribunal Tributário da 1ª instância, nos termos do art. 208º n.º 1 do CPPT, ou pela secretaria do mesmo TT, nos termos dos arts. 80º do CPTA e 558º a 560º do CPC, aplicáveis subsidiariamente.

Em conclusão, é de confirmar, com esta fundamentação e explicitação, a decisão recorrida, im procedendo as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, 6.ª ed., Vol. II, anotação 10 g) ao artigo 98.º, p. 94.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Incompetência em razão da hierarquia.

Sumário:

- I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. artigos 12º, n.º 5, 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF, na actual redacção e 280º, n.º 1 do CPPT).*
- II — Se nas conclusões das alegações de recurso se manifestar divergência por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, sendo competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o Supremo Tribunal Administrativo.*

Processo n.º 349/13-30.
 Recorrente: A..... e Outra.
 Recorrida: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A..... e mulher B....., melhor identificados nos autos, recorreram para Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial por eles apresentada contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, referente aos anos de 1997 e 1998.

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

«A) **ERRO DE JULGAMENTO** quanto à decisão de não verificação de ocorrência no processo de liquidação do tributo - IRS97/98 — do vício de preterição de formalidades legais: deveria atender-se aos preceitos legais (artigos 66º - e não 67º - do CIRS conjugado com o artigo 68º), segundo redacção do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro que alargava o direito à reclamação para a comissão de revisão a todos os casos excluídos do n.º 4 do art.º 66º do CIRS, não se cingindo apenas à aplicação de métodos indirectos;

B) **ERRO DE JULGAMENTO** que ocorre — quase por osmose — no que se refere “Falta da notificação prevista no n.º 3 do artigo 68º (na redacção recebida pelo Decreto-Lei n.º 7/96, de 07 de Fevereiro)”: “o sujeito passivo será previamente notificado para, no prazo de 15 dias, apresentar a declaração em falta ou substituir a declaração apresentada, sem prejuízo das sanções aplicáveis”;

C) **Incorrecta classificação dos rendimentos atribuídos pela empresa “C....., Lda” ao seu sócio-gerente, a título de “despesas de deslocação em viatura própria”, não se fazendo prova do contrário ao arrepio do n.º 1 do artigo 74º a Lei Geral Tributária. Na verdade, a pretensa “omissão” de rendimentos decorre de simples presunções.»**

2 – A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

3 – O recurso foi interposto no TCA Norte, este por acórdão exarado a fls. 116 e segs dos autos, veio a declarar-se incompetente em razão da hierarquia, por considerar que o recurso tem por fundamento, exclusivamente matéria de direito e declarou competente para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

4 – Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre esta questão prévia, nada vieram dizer.

5 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso jurisdicional.

6 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

7- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

1. O Impugnante apresentou a 30 de Abril de 1998, a declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 1997, a qual deu origem a reembolso no valor de € 953,76;

2. O Impugnante a 30 de Abril de 1999, apresentou a declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 1998, a que deu origem a um reembolso de € 1.687,80;

3. Na sequência de uma acção inspectiva efectuada à sociedade “C....., Lda. “, da qual o Impugnante é sócio gerente, foram efectuadas correcções aos rendimentos declarados, das quais resultaram liquidações adicionais aos exercícios de 1997 e 1998;

4. Consta do Relatório de Inspeção que:

“(…) no decurso da visita de fiscalização, conferimos a quilometragem da viatura do Sr. A....., que tem a matrícula-.....-DG e constatamos que esta era apenas de 128.963 Km, ou seja, inferior aos 134.750 Km apresentados à empresa para pagamento (...) os sócios se deslocam efectivamente em serviço da empresa, utilizando muitas vezes as suas viaturas. Mas não temos dúvidas quanto ao facto de que os mesmos são reembolsados das importâncias gastas mediante a apresentação dos documentos das despesas (...) pelas deslocações ao estrangeiro, não há lugar a pagamento de ajudas de custo uma vez serem pagas as despesas de alojamento e alimentação mediante a apresentação dos respectivos documentos (...) nos dois exercícios de 1997 e 1998, foram adquiridos, em cada um deles, 3 cheques, no valor individual de 300.000\$00, perfazendo 900.000\$00 em cada ano (...)

5. No RIT foi concluído que as importâncias pagas ao Impugnante configuram rendimentos da categoria A;

6. O Impugnante apresentou reclamação graciosa contra as liquidações adicionais de IRS 1997/1998, no montante, respectivamente, de € 6.957,25 e € 5.672,69, a qual foi indeferida por despacho do Director de Finanças, a 30 de Maio de 2006;

7. O Impugnante foi notificado do indeferimento da reclamação graciosa a 06 de Junho de 2006;

8. O Impugnante deduziu recurso hierárquico a 28 de Junho de 2006.

8. Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, da posição assumida pelo Tribunal Central Administrativo Norte a questão que aqui deve ser prioritariamente colocada é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

A competência em razão da hierarquia integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública, devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Ora, de harmonia com o disposto nos artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do novo ETAF e 280º n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito, Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26º do referido Estatuto.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, desde que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa - vide neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2009, recurso 18/09, de 03.10.2007, recurso 373/07, de 31.01.2007, recurso 1027/06 e de 17.01.2007, recurso 962/06, todos in www.dgsi.pt.

O recurso não tem assim exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respectivas conclusões se questionar a questão factua, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos.

No caso subjudice, a Exmª Relatora no Tribunal Central Administrativo Norte para declarar aquele Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, concluiu de modo essencial, e além do mais, que o recuso só tem fundamento em matéria de direito.

Ora, salvo o devido respeito, entende-se que os recorrentes, ao invés, questionam a factualidade tida por provada na sentença sob recurso.

Na verdade, os recorrentes manifestam clara discordância com o decidido no que respeita aos juízos de apreciação da prova efectuados pelo Tribunal recorrido, assumindo divergência nas ilações de facto retiradas do probatório, invocando, expressamente, na alínea c) das suas conclusões de recurso que houve «*Incorrecta classificação dos rendimentos atribuídos pela empresa “C....., Lda” ao seu sócio-gerente, a título de “despesas de deslocação em viatura própria”, não se fazendo prova do contrário ao arripio do n.º 1 do artigo 74º a Lei Geral Tributária*»⁽¹⁾

E é o que resulta também do teor das alegações de recurso a fls. 96 em que os recorrentes manifestam divergência em relação às ilações de facto retiradas do probatório, ao questionarem «*Que elementos de prova de que “não há lugar a pagamento de ajudas de custo uma vez serem pagas as despesas de alojamento e alimentação mediante a apresentação dos respectivos documentos” !? — E quais documentos !?*».

E também ao contestarem a afirmação constante do ponto 4 do probatório no sentido de que “nos dois exercícios de 1997 e 1998, foram adquiridos, em cada um deles, 3 cheques, no valor individual de 300.000\$00, perfazendo 900.000\$00 em cada ano”, questionando «*mas, trataram-se de aquisições para esta viatura específica?*».

Trata-se de conclusão e alegações em que os recorrentes põem em causa o que sobre tal matéria ficou fixado nos pontos 4 e 5 do probatório e as ilações que a sentença retirou de tal matéria de facto ao concluir que “*como resulta do facto provado no n.º 4, a Administração Tributária recolheu vários indícios que permitiram, sem sombra de dúvidas, sustentar legalmente as liquidações sub judice*” (cf. sentença a fls. 68)

Verifica-se, assim divergência com o decidido em sede de matéria de facto invocando-se no recurso erro de julgamento quanto à apreciação da matéria de facto, pelo que, no caso subjudice, não estamos perante recurso fundamentado exclusivamente em matéria de direito.

Ocorre, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte – arts. 280º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Existindo no processo decisões divergentes sobre questão de competência, prevalece a decisão do tribunal de hierarquia superior – nos termos do n.º 2 do artigo 5º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

9- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário). Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Ascensão Lopes*.

(¹) *Sublinhado nosso.*

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Conflito Negativo de Competência. Competência em Razão do Território.

Sumário:

- I — Os conflitos em matéria de competência relativa resolvem-se, em princípio, pela via do artigo 105.º, n.º 2, conjugado com o artigo 625.º, ambos do CPC.*
- II — Assim, a contradição entre duas decisões judiciais, transitadas em julgado, proferidas no âmbito do mesmo processo sobre a questão da competência do tribunal em razão do território para o conhecimento desse processo resolve-se ope legis pela prevalência da primeira decisão.*

Processo n.º 391/15-30.

Requerente: Ministério Público.

Requeridos: TAF do Porto e TAF de Penafiel.

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

Conflito negativo de competência em razão do território no processo de impugnação judicial com o n.º 2703/13.BEPRT:

1. RELATÓRIO

1.1 O Representante do Ministério Público junto do Supremo Tribunal Administrativo veio requerer a este Tribunal a resolução do conflito negativo de competência, em razão do território, entre o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel para decidir a oposição que A..... (a seguir Oponente) deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto à execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade para cobrança de dívida de Imposto sobre o Valor Acrescentado, reverteu contra ele por ter sido considerado responsável subsidiário pela mesma.

Alega, em síntese, que ambos os Tribunais se declaram incompetentes em razão do território para conhecer da referida oposição, atribuindo-se reciprocamente essa competência, tendo as respectivas decisões transitado em julgado, motivo por que se impõe dirimir o conflito negativo de competência.

1.2 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi ordenada a notificação do Oponente e da Fazenda Pública para, querendo, se pronunciarem e ambos se mantiveram silentes.

1.3 Dispensaram-se os vistos dos Conselheiros Adjuntos, dada a simplicidade da questão.

1.4 Cumpre apreciar e decidir em conferência, tendo em conta que a alínea g) do n.º 1 do art. 26.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para conhecer “*Dos conflitos de competência entre tribunais tributários*”, regra esta que, sendo especial, afasta a aplicação da regra geral hoje contida no n.º 2 do art. 110.º (anterior art. 116.º) do Código de Processo Civil (CPC), nos termos da qual “*Os conflitos de competência são solucionados pelo presidente do tribunal de menor categoria que exerça jurisdição sobre as autoridades em conflito*”.

1.5 A questão a dirimir é a da competência em razão do território para conhecer da oposição à execução fiscal.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Com interesse para a decisão, há que ter presente o seguinte circunstancialismo processual:

a) A..... deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto oposição à execução fiscal que, instaurada no Serviço de Finanças da Maia contra a sociedade denominada “B....., Lda.” para cobrança de uma dívida proveniente de IVA, reverteu contra ele, por ter sido considerado pelo órgão da execução fiscal responsável subsidiário pela dívida exequenda (cfr. requerimento inicial e as certidões das decisões judiciais consideradas em conflito);

b) Por decisão datada de 23 de Maio de 2014, transitada em julgado, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou-se territorialmente incompetente para apreciar e decidir esse processo de oposição, ordenando a sua remessa ao Tribunal Tributário de Penafiel por o ter considerado competente, em razão do território, à luz do disposto no art. 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e do disposto no mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, por ser o tribunal com jurisdição na área da residência do Oponente (cfr. certidão de fls. 4 a 6);

c) Remetido que foi o processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, veio este, por decisão datada de 16 de Dezembro de 2014, transitada em julgado, a julgar-se igualmente incompetente em razão do território para o apreciar e decidir, no entendimento de que, face disposto no art. 151.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e do disposto no mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, o tribunal competente é o da área da sede da sociedade originária devedora – Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto – para o qual determinou a remessa dos autos.

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 DO CONFLITO NEGATIVO DA COMPETÊNCIA EM RAZÃO DO TERRITÓRIO

Idênticos conflitos de competência em razão do território têm vindo a ser apreciados e decididos recentemente nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em termos que merecem a nossa total concordância ⁽¹⁾. Por isso, passamos a citar a fundamentação expendida no primeiro dos referidos arestos, permitindo-nos apenas introduzir as alterações requeridas pelas circunstâncias do caso *sub judice*. Passamos a citar:

«Dispõe o artigo 109.º do Código de Processo Civil (ex-art. 115.º) sob a epígrafe conflito de jurisdição e conflito de competência, aplicável ex vi do artigo 2.º alínea e) do CPPT (cfr. também o n.º 1 do artigo 135.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA) que:

1. Há conflito de jurisdição quando duas ou mais autoridades, pertencentes a diversas actividades do Estado, ou dois ou mais tribunais, integrados em ordens jurisdicionais diferentes, se arrogam ou declinam o poder de conhecer da mesma questão: o conflito diz-se positivo no primeiro caso e negativo no segundo.

2. Há conflito, positivo ou negativo, de competência quando dois ou mais tribunais da mesma ordem jurisdicional se consideram competentes ou incompetentes para conhecer da mesma questão.

3. Não há conflito enquanto forem susceptíveis de recurso as decisões proferidas sobre a competência.

No caso dos autos, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel atribuíram-se reciprocamente a competência, em razão do território, para conhecer da presente acção, declinando a própria, sendo que ambas as decisões foram notificadas às partes e ao Ministério Público e transitaram em julgado, uma vez que nenhuma das partes ou o Ministério Público interpôs recurso de qualquer delas, no prazo legal para o efeito.

Estamos, pois, perante duas decisões contraditórias sobre competência territorial, proferidas no mesmo processo, por dois tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria, já transitadas em julgado, o que configura um conflito negativo de competência, mais precisamente de competência em razão do território, para conhecer da presente acção, conflito este que urge resolver, sob pena de denegação de justiça.

Ora, como tem vindo a entender este Supremo Tribunal Administrativo e também o Supremo Tribunal de Justiça (Cfr., entre outros, os Acórdãos do STA de 23.11.2005, rec. n.º 1025/2005, de 30.11.2005, rec. n.º 895/2005 e n.º 974/2005, de 26.04.2012, rec. n.º 360/12, de 15.05.2012, rec. n.º 459/12, de 24.05.2012, rec. n.º 498/12, de 12.06.2012, rec. n.º 552/12, de 10.07.2012, rec. n.º 682/12 e de 29.05.2013, rec. n.º 786/13 e os Acórdãos do STJ de 02.07.1992, BMJ 419, p. 626, de 02.02.2000, P. 99S246, de 29.01.04, P.03B3747, de 17.02.2005, P. 253/05 e de 16.11.2005, Conflito n.º 2339/05.), os conflitos em matéria de competência relativa resolvem-se, em princípio, pela via do artigo 111.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), conjugado com o artigo 675.º do mesmo diploma (correspondentes, respectivamente, aos actuais artigos 105.º n.º 2 e 625.º do CPC).

Com efeito, dispõe o artigo 105.º n.º 2 do CPC, preceito inserido na Secção II sobre «Incompetência relativa», que «A decisão transitada em julgado resolve definitivamente a questão da competência, mesmo que esta tenha sido officiosamente suscitada».

Por sua vez, dispõe o artigo 625.º do mesmo diploma, sob a epígrafe «Casos julgados contraditórios», que «1. Havendo duas decisões contraditórias sobre a mesma pretensão, cumprir-se-á a que passou em julgado em primeiro lugar. 2. É aplicável o mesmo princípio à contradição existente entre duas decisões que, dentro do processo, versem sobre a mesma questão concreta da relação processual».

Trata-se de normas gerais que cederiam perante normas especiais que, eventualmente, afastassem a sua aplicação. Não existe, contudo, no contencioso tributário, qualquer norma especial que afaste, em sede de competência relativa, a aplicação dos referidos preceitos legais, pelo que deve entender-se que também no contencioso tributário o conflito verificado em sede de competência relativa deve ser resolvido de acordo com o princípio geral da prevalência do primeiro julgado, como decorre do artigo 105.º, n.º 2 conjugado com o artigo 625.º do CPC e tem sido defendido pela jurisprudência citada.

O que equivale a dizer que o conflito deve ser resolvido no sentido de que a decisão sobre competência territorial que primeiro transitar em julgado deve ser acatada pelo tribunal nela declarado territorialmente competente, que já não pode recusar a competência, independentemente do mérito daquela decisão, tribunal para o qual o processo será oficiosamente remetido, ficando, assim, definitivamente resolvida essa questão, o que corresponde a uma forma simples e expedita encontrada pelo legislador para resolver os conflitos de mera competência relativa, que se podem, efectivamente, verificar entre tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria».

Face ao exposto, e sem necessidade de outros considerandos, há que resolver o presente conflito negativo de competência entre o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel no sentido da prevalência da primeira decisão, nos termos do art. 105.º, n.º 2, conjugado com o art. 625.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT, por ser aquela a que transitou em primeiro lugar.

Isto, reiteramos, independentemente do mérito daquelas decisões.

2.2.2 CONCLUSÃO

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do citado acórdão:

I - Os conflitos em matéria de competência relativa resolvem-se, em princípio, pela via do art. 105.º, n.º 2, conjugado com o art. 625.º, ambos do CPC.

II - Assim, a contradição entre duas decisões judiciais, transitadas em julgado, proferidas no âmbito do mesmo processo sobre a questão da competência do tribunal em razão do território para o conhecimento desse processo resolve-se *ope legis* pela prevalência da primeira decisão.

3. DECISÃO

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, solucionando o presente conflito, declarar o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel territorialmente competente para conhecer do processo de oposição, declarando-se, em consequência, inválida a decisão desse Tribunal que recusou essa competência.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) Referimo-nos aos seguintes acórdãos:

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1390/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/121359684653338d80257bf9004dc10c?OpenDocument>;

- de 2 de Outubro de 2013, proferido no processo n.º 1391/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfd6ac364534917080257c050033dfbb?OpenDocument>;

- de 30 de Outubro de 2013, proferido no processo n.º 1536/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8dbab3f0c84744e880257c2b004e4120?OpenDocument>.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Processo n.º 635/14-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: B..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juízes da Secção do contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Relatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Braga que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo B..... SA contra a liquidação da taxa no montante de € 511,11 liquidada

pelas A..... ao abrigo do artigo como contrapartida da legalização de publicidade instalada ao Km 65,00 da EN (M) 13.

Fá-lo face ao valor da causa ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 280 do CPPT por considerar que a sentença recorrida perfilhar posição contrária à perfilhada no acórdão do STA de 25 06 2009 no processo 243/09.

Formula para tanto as seguintes conclusões:

1 A recorrente imputa ao acto da liquidação que impugnou o vício de inconstitucionalidade orgânica dos artigos 10 n.º 1 al a) e artigo 15 n.º 1 al j) do DL 13/71 de 23 de Janeiro.

2 O TAF de Braga entendeu que o licenciamento daquela publicidade não era da competência da A..... mas sim da Câmara municipal da área onde a publicidade é afixada.

3 Sobre esta questão já se pronunciou o acórdão do STA de 25 06 2009 no processo 243/09 decidindo que “a A..... goza de habilitação legal ou competência para cobrar por meio da execução fiscal taxas de licença para a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade na denominada zona de protecção à estrada”.

4 Importa considerar que o legislador tolera a afixação de publicidade à margem das estradas nacionais desde que permitida (licenciada/autorizada) por entidade competente (a Estradas Nacionais no caso) e depois de paga a taxa respectiva (proibição relativa).

5 Resulta da legislação que

a) fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade pelo que a questão de licenciamento só se coloca nos casos de excepção ao regime de proibição al a) do artigo 4º do DL 105/98.

b) Dentro dos aglomerados urbanos existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de protecção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação ou licença da JAE (faixa de respeito) - cfr al b) do artigo 3º do DL 13/71

6 Por sua vez a competência para a recorrente conceder licença e liquidar taxas devidas pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade à margem das estradas nacionais decorre da conjugação da seguinte legislação.

a) a Lei 97/88 no artigo 1º n.º 1 prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

b) No n.º 2 daquele artigo 1º é dito que “sem prejuízo das intervenções necessárias de outras entidades compete às câmaras municipais”

c) A lei 97/88 e tal como o DL 637/76 não revogou o DL 13/71 quanto ao poder concedido à JAE para licenciar a afixação de publicidade na denominada zona de protecção à estrada cfr artigos 1º 2º 3º 10 e 15º todos do DL 13/71. 6 E mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

7 Assim compete às Câmaras municipais a definição dos critérios de licenciamento para a salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental nos termos do n.º 2 do artigo 1º da lei 97/88 enquanto à recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afetadas. cfr n.º 1 do artigo 12 do DL 13/71 de 23 Janeiro.

8 Por isso a intenção do legislador ao publicar o DL 637/78 e depois a Lei 97/88 foi a de inequivocamente salvaguardar o regime especial previsto nas normas de protecção das estradas nacionais mais propriamente no DL 13/71.

9 Acresce que o DL n.º 25/2004 de 24 Janeiro ter actualizado as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas pela A..... (incluindo as relativas à publicidade) traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo DL 13/71:

10 O TAF de Braga ao decidir como decidiu violou o disposto nos artigos 3º al b) 10 n.º al b) 12º e al j) do n.º 1 do artigo 15 do DL 13/71 de 23 Janeiro contrariando a solução oposta perfilhada pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 06 2009 no processo n.º 243/09.

Deve dar-se provimento ao recurso.

Não houve contra alegações.

O Mº Pº emitiu parecer no sentido da improcedência do recuso face à doutrina reiteradamente vertida em contrário deste Supremo Tribunal.

Cumpra decidir.

Fundamentação

De facto:

A) O Impugnante B..... SA foi notificado pela A..... SA (Delegação Regional de Viana do Castelo) para proceder ao pagamento da taxa de publicidade no valor de € 511,11 pela legalização de publicidade já instalada ao KM 65,500 da EN (M) 13.

De direito:

Perante a factualidade dada como provada e não questionada pelas partes o mº juiz “a quo” analisando a ilegalidade que a impugnante imputava à liquidação em causa, considerando que com a publicação da lei 97/88 de 17 de Agosto o poder de licenciamento nas zonas de protecção das Estradas nacionais passou a ser cometido às Câmaras Municipais na área de circunscricção geográfica de cada um dos municípios, entendeu na esteira dos vários arestos da Secção do Contencioso Tributário do STA que falecia às A..... a competência para liquidar as taxas devidas pelo licenciamento de publicidade não havendo também norma legal que permitisse a liquidação e cobrança de taxa por emissão do parecer pela A..... naquelas zonas de protecção e consequentemente julgou procedente a impugnação judicial e anulou a liquidação.

A recorrente A..... não se conforma com esta decisão e como se vê do teor das suas conclusões de recurso considera que a competência para liquidar as taxas para licenciamento da publicidade naquele local lhe advém do disposto nos artigos 10 n.º 1 alínea a) e 15 n.º 1 al.j do Decreto - lei 13/71 de 23 de Janeiro em conjugação com o disposto no artigo 1º n.º 1 e n.º 2º da lei n.º 97/88 de 17 de Agosto.

Efectivamente diz a recorrente não tendo sido revogado o DL 13/71 de 23 de Janeiro nem nenhuma das suas disposições e dispondo o n.º 2 do artigo 1º da Lei 97/88 de 17 de Agosto que a competência para licenciamento compete às Câmaras sem prejuízo da intervenção necessária de outras entidades deve considerar-se que há uma concorrência de competências distintas e com atribuições igualmente distintas donde a aplicação da taxas pela A..... porque assente em factos distinto dos abrangidos pela competência das câmaras municipais não sofre de ilegalidade alguma.

A recorrida como se vê das suas contra alegações pugna pela manutenção da sentença considerando falecer legitimidade às A..... para a liquidação das taxas impugnadas sendo apenas entidade de consulta obrigatória prévia ao licenciamento daquela publicidade.

Vejamos

Como vem referido na sentença recorrida, esta questão foi por demais debatida nesta Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal tendo tido um tratamento uniforme com o qual concordamos pelo que nos vamos limitar chamar à colacção entre os vários arestos que trataram esta questão o acórdão nº999/14 de 29 10 2004 que na parte que interessa passamos a transcrever:

“Questão objecto de recurso:

1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da Estrada nacional....

Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções.

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no processo n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária A..... SA dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente A....., SA., para liquidar taxas pela “afixação ou inscrição de mensagens publicitárias”, ocorre que:

«O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi;

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 metros para além da zona non aedificandi respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (n.º 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)”.

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados

pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. obra cit., p.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”.

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub iudice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Também no acórdão este Supremo Tribunal de 29 04 2015 no processo 9/15 nos pronunciamos no sentido de que pela emissão do parecer prévio obrigatório ao licenciamento de tal publicidade, parecer esse da competência das A....., inexistente norma legal que habilite as A..... a cobrar qualquer taxa como contrapartida dessa emissão.

Aí deixamos efectivamente escrito:

“A recorrente sustenta ainda que não existe norma legal que qualifique a emissão de parecer pelas A..... como facto tributário para efeito da liquidação da taxa.

E se atentarmos na factualidade dada como provada na alínea A) do ponto III do probatório da sentença constata-se que a recorrida A..... fundamenta a liquidação desta taxa não no licenciamento da publicidade ou seja na implantação de tabuletas ou outros objectos de publicidade mas sim na sua intervenção no procedimento de licenciamento, mais concretamente na elaboração do parecer vinculativo de que depende o licenciamento afirmando expressamente” que o montante cobrado resulta da sua intervenção no procedimento de licenciamento, na elaboração de um parecer, vinculativo, de que depende o licenciamento que certifica a conformidade da publicidade com as regras de segurança

rodoviária pelo que a tributação não incide sobre o mesmo facto tributário (o licenciamento) mas sim sobre actos distintos e autónomos do mesmo procedimento).

Ora tal facto ou actuação não tem no diploma citado DL 13/71 como contrapartida a imposição legal de uma taxa.

A taxa como estipula a alínea j) do DL 13/71 é apenas devida pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade por cada metro quadrado ou fracção.”

Em nenhuma das restantes alíneas de a) a k) do citado artigo que tipifica as situações que originam como contrapartida o pagamento de uma taxa se inclui a emissão do parecer pelas A.....

A emissão de parecer pelas A..... como facto tributário autónomo gerador de uma taxa não está previsto em nenhum do diploma legal.

Pelo que essa taxa inexistente.”

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.”

Decisão:

Porque concordamos com a doutrina exposta que unanimemente este STA vem perfilhando, que se aplica igualmente na situação em apreço acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos. Admissão. Subcapitalização.

Sumário:

- I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- II — Justifica-se a admissão de revista excepcional — dada a sua importância jurídica fundamental — sobre a questão de direito internacional que consiste em saber se o regime da subcapitalização previsto no então artigo 61.º do Código do IRC é compatível com os artigos 26.º, n.ºs 4 e 5 e 11.º, n.º 8 da CDT celebrada entre Portugal e os EUA, bem como, por se tratar de questão de conhecimento oficioso, se tal regime é compatível com o princípio europeu da liberdade de circulação de capitais.*

Processo n.º 770/14-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 — A....., LDA, com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27 de Fevereiro de 2014, que deferiu a reforma do acórdão anteriormente proferido pelo TCA-Sul nos presentes autos, negou provimento ao recurso por ela interposto do despacho interlocutório que dispensou a inquirição das testemunhas arroladas e concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2006, no montante de €1.561.874,37€, julgando, em substituição, improcedente essa impugnação.

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

A. A decisão do TCAS de que se recorre padece de três (3) erros judiciais patentes e ostensivos, sobre questões que, per se, se revestem de importância fundamental e que fazem com que a admissão deste recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

B. Sobre a primeira questão, temos que o Venerando TCAS começou por dar provimento, em 2013, ao recurso da FP, por entender que a recorrida (ora Recorrente) não havia feito prova de um ponto essencial nos autos, esquecendo por completo que a ora Recorrente havia interposto um recurso de um despacho interlocutório que dispensou a inquirição das testemunhas arroladas (a fls 296, tendo o mesmo subido nos autos com a decisão final).

C. Tendo anulado esse Acórdão, o TCAS profere o Acórdão ora recorrido, mantendo o essencial do Acórdão anterior: indeferiu o recurso do despacho interlocutório apresentado pela ora Recorrente (considerando que a prova testemunhal não era admissível in casu), para logo de seguida deferir o recurso da FP, considerando que a Impugnante não fez a prova necessária.

D. Para o efeito, o TCAS entendeu que a demonstração prevista no n.º 6 do artigo 61.º do Código do IRC, que cabe ao sujeito passivo, só pode ser efetuada por prova documental, não sendo admissível prova testemunhal, por irrelevante.

E. No entanto, a demonstração pedida pelo n.º 6 do artigo 61.º não concerne a um dado objetivo (como o valor do capital social ou a situação líquida da sociedade), mas a um facto complexo e de apreciação subjetiva, cuja prova testemunhal seria muito importante, pelo que a decisão constitui um erro patente e ostensivo.

F. Logo de seguida, o TCAS deferiu o recurso da FP com fundamento no facto da ora Recorrente não ter feito prova de ter realizado a devida consulta do mercado bancário de financiamento, sendo certo que ficou provado dos autos duas consultas ao e ao

G. A prova testemunhal visava demonstrar, atendendo aos fatores previstos no n.º 6 do artigo 61.º, que a Impugnante poderia ter obtido o mesmo nível de endividamento (prova que não apresentava dificuldade para as testemunhas, atendendo ao facto da Impugnante se inserir num dos maiores grupo multinacional do mundo) e nas mesmas condições de uma entidade independente.

H. Ao negar o direito à inquirição das testemunhas, considerando depois que ficou por provar um facto relativamente ao qual as testemunhas iam ser - e podiam ser - inquiridas, o TCAS cometeu um erro judicial patente e ostensivo.

I. A questão da admissibilidade ou, melhor dizendo, da aferição da necessidade de prova testemunhal, é essencial para uma boa aplicação do Direito, pois é uma questão complexa que implica o preenchimento de um conceito indeterminado e que se encontra na confluência entre o direito constitucional à tutela jurisdicional efetiva, o princípio da proibição da indefesa, o princípio do inquisitório, o princípio da descoberta da verdade material e o princípio da proporcionalidade.

J. Para além de violar ostensivamente aqueles princípios constitucionais, a decisão do TCAS demonstra o conflito permanente entre a busca da celeridade processual, o princípio do inquisitório e os princípios constitucionais que visam assegurar a tutela jurisdicional efetiva.

K. Caberá a este STA pronunciar-se, como órgão de cúpula, sobre qual destes princípios deve ter primazia... e se é lícito considerar a priori irrelevante a prova testemunhal, nas situações em que o facto a provar é complexo e depende de um juízo subjetivo; tanto basta para demonstrar a relevância jurídica fundamental desta questão.

L. Quanto à relevância social fundamental, entende a Impugnante que este caso apresenta contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma para a orientação de outros casos (cfr. nas palavras deste STA, Acórdão de 30.04.2013, processo n.º 0562/13).

M. Com efeito, existem variadíssimas normas tributárias que impõem ao sujeito passivo a comprovação de um facto, sem se indicar o tipo de prova admissível e em relação às quais a prova testemunhal não deve ser restringida (cfr., artigos 14.º, n.º 15, alínea a), última parte, 23.º-A, n.º 8, 51.º-B, n.º 3, 53.º, n.º 7, 139.º, n.º 1, para citar apenas o Código do IRC).

N. Ora, a resolução do presente caso poderá se revelar paradigmática, através da fundamentação proferida por este STA, para a resolução de muitos outros casos, nomeadamente quando estejam em causa os artigos mencionados.

O. Ou seja, a decisão do STA in casu servirá para os restantes tribunais (com destaque para o Venerando TCAS) aferirem se podem simplesmente decidir que a prova testemunhal é irrelevante, quando está em causa a demonstração de um facto complexo de apreciação inerentemente subjetiva.

P. Entende-se também que a admissão deste recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, na medida em que o juízo a priori da pertinência ou impertinência da prova testemunhal, nas situações em que a lei impõe ao sujeito passivo a prova de um facto complexo, que exige um juízo eminentemente subjetivo, deve merecer a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa para dissipar dúvidas.

Q. Tanto basta para que o presente recurso seja admitido.

R. Quanto à segunda questão, a Impugnante havia imputado dois vícios ao ato impugnado: (i) a administração tributária não aplicou o procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT e (ii) a administração tributária não teve em conta que o requerimento apresentado a 28.01.2007 para ilidir a presunção legal prevista no n.º 1 do artigo 61.º do Código do IRC havia já sido tacitamente deferido por força do artigo 64.º do CPPT.

S. Toda a doutrina e toda a jurisprudência que se debruçaram sobre o regime de subcapitalização qualificam o artigo 61.º sub judice como uma norma específica antiabusiva, o que também decorre explicitamente do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 5196, de 29 de janeiro.

T. Sendo uma norma específica antiabuso, a sua aplicação estava dependente do procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT (nesse sentido, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA E JOSÉ DA SILVA PAIXÃO).

U. Contra tudo isto, o TCAS refere apenas que o regime de subcapitalização mais não é do que uma correção aritmética à matéria colectável de IRC, pelo que, não sendo uma norma antiabuso, não se lhe aplica o artigo 63.º do CPPT.

V. A Impugnante havia arguido também que o n.º 1 do artigo 61.º do Código do IRC continha implícita uma presunção legal, sujeita ao artigo 64.º do CPPT (conforme ensinam os ILUSTRÍSSIMOS CONSELHEIRO JORGE LOPES DE SOUSA e PROF. CASALTA NABAIS).

W. Embora a existência desta presunção legal seja de difícil apreensão, a mesma encontra-se insita no regime de subcapitalização, como demonstram aqueles AUTORES.

X. Assim sendo, é aplicável à subcapitalização o regime previsto no artigo 64.º do CPPT, conforme ensina o VENERANDO CONSELHEIRO JORGE LOPES DE SOUSA, tendo o requerimento apresentado pela Impugnante a esse propósito sido tacitamente deferido.

Y. Contra isto, o TCAS refere apenas que “as correcções técnicas em causa nada têm que ver com a determinação da matéria colectável por presunção”, não lhe sendo aplicável o artigo 64.º do CPPT.

Z. A forma como o TCAS contraria toda a doutrina e jurisprudência que alguma vez se debruçaram sobre a subcapitalização, bem como os considerandos do próprio legislador, sem para o efeito argumentar o que quer que seja nesse sentido, configura um erro grosseiro e faz duvidar se não foi operada uma inversão do processo cognitivo que deve presidir a qualquer decisão judicial: primeiro devem ser analisados todos os factos e o direito aplicável e depois – apenas depois – se deve decidir.

AA. O TCAS cortou cerce o debate, esquivando-se assim à necessidade de fundamentar duas questões essenciais:

i) porque razão não considera aplicável o artigo 63.º do CPPT à norma de subcapitalização, que é considerada unanimemente como uma norma específica antiabuso?

ii) porque razão não considera aplicável o artigo 64.º do CPPT à norma de subcapitalização, que é considerada unanimemente como estabelecendo uma presunção implícita?

BB. O Venerando TCAS resolve estes problemas (insolúveis de outra forma), decidindo, sem a adequada explicação, que não está em causa uma norma antiabuso e que não existe qualquer presunção implícita, cometendo um duplo erro patente e ostensivo.

CC. Entende a Impugnante que a incorreta caracterização, pelo TCAS, de um instituto jurídico-tributário como é o regime da subcapitalização, que foi introduzido no ordenamento português há quase 20 anos, como uma das três primeiras medidas antiabusivas criadas na lei tributária nacional, reveste uma importância jurídica fundamental.

DD. Ademais, este regime, pela sua excepcionalidade na fiscalidade portuguesa, apresenta contornos de grande complexidade, tal como a doutrina aliás sempre salientou, complexidade essa comprovada pelos erros grosseiros do Venerando TCAS, comprovando-se assim de novo a relevância jurídica fundamental da questão.

EE. Quanto à relevância social fundamental da mesma, é de sublinhar que correm atualmente em tribunal vários casos com contornos muito semelhantes, todos de valor elevadíssimo, que clamam por um Acórdão do STA que venha dar a última palavra na sua qualidade de órgão de cúpula.

FF. Entende-se também que a admissão deste recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, não se visando apenas a correção de um erro ostensivo in casu mas também, e principalmente, providenciar coordenadas para uma melhor aplicação do direito, mormente do correto enquadramento dos institutos jurídico-tributários fundamentais, como sejam (i) as medidas antiabuso, (ii) a existência de presunções implícitas e (iii) o regime da subcapitalização.

GG. Como terceira questão, a Impugnante considera ainda que o Acórdão sub judice comete um erro ostensivo e manifesto no que toca a interpretação do regime de subcapitalização e a sua incompatibilidade com uma norma constante da CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos.

HH. A Impugnante alegou (e demonstrou) que a liquidação impugnada violava o artigo 26.º n.ºs 4 e 5 da CDT celebrado entre Portugal e os EUA, sendo por conseguinte inconstitucional por violação do artigo 8.º da CRP, uma vez que estabelece uma discriminação entre juros pagos a residentes e

juros pagos a um residente nos EUA, algo que não é permitido pela CDT, conforme explicitamente referem os Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património.

II. A Recorrente alegou também que não se poderia argumentar contra o exposto referindo que o artigo 11.º, n.º 8 da CDT celebrado entre Portugal e os EUA permite a aplicação do artigo 61.º, n.º 1 do Código do IRC.

JJ. Isto porque o n.º 8 do artigo 11.º da CDT permite apenas a desconsiderar fiscalmente o excesso de juros pagos entre entidades relacionadas, quando comparado com os juros que seriam pagos entre entidades independentes; pelo contrário, o n.º 1 do artigo 61.º do Código do IRC permite desconsiderar muito mais: todos os juros que decorrem de empréstimos que excedam o dobro da participação no capital próprio.

KK. De acordo com a norma da CDT, a Administração Tributária teria de analisar qual o montante de juros que não seria pago entre entidades independentes (e desconsiderar esse excesso), sublinhando-se que este “excesso de juros” nada tem que ver com o “endividamento excessivo” referido no regime da subcapitalização da nossa lei interna: um diz respeito aos juros pagos em excesso face às condições de mercado, e o outro tem a ver com o limite de endividamento a partir do qual se aplica o regime.

LL. Pelo contrário, a Administração Tributária apenas calculou quais os juros relativos a empréstimos que excedem o dobro da participação no capital, e desconsiderou todos esses juros, violando-se assim explicitamente o estabelecido na CDT, até porque a Administração Tributária nunca chegou a referir qual seria o juro de mercado, ou seja, o juro que seria praticado entre entidades independentes.

MM. Perante tudo isto, o TCAS refere apenas que “estando em causa a regra de não dedutibilidade de um custo em IRC por falta de comprovação dos seus pressupostos, da efetividade e da indispensabilidade, não se antolha quebra por parte do regime dos normativos internacionais convocados”.

NN. O TCAS comete um erro grosseiro sobre uma questão que reveste uma importância fundamental para efeitos do artigo 150.º do CPTA, uma vez que a mesma reconduz-se “a uma tarefa de interpretação e conjugação de normas jurídicas que dimanam do direito internacional convencional” com normas internas, que determinam ou podem determinar soluções jurídicas diversas em face de conceitos complexos, utilizando as ditas palavras deste próprio STA (Acórdão de 18.06.2013, processo n.º 0571/13).

OO. Está em causa a incompatibilidade entre a norma de subcapitalização interna e a norma de não discriminação constante nos n.ºs 4 e 5 do artigo 26.º da CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos, sendo igualmente necessário apreciar o disposto no artigo 11.º n.º 8 da referida CDT, que estabelece o tratamento fiscal a conferir aos juros excessivos face à regra de mercado.

PP. Note-se que estão em causa dois dos mais complexos institutos tributários (subcapitalização e preços de transferência), conjugados com um dos princípios basilares do direito internacional convencional, o que demonstra a importância jurídica fundamental da questão.

QQ. Tendo presente que as normas de não discriminação, assim como a norma que consta do artigo 11.º n.º 8 da CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos, estão presentes em todas as CDT celebradas pelo Estado Português, considera-se verificada também uma relevância social fundamental na apreciação das ditas questões, nomeadamente no escopo daquele princípio fundamental.

RR. Por último, mesmo que se considere que nenhuma das questões apontadas per se tem a virtude de legitimar um recurso de revista (o que apenas se admite por mero dever de patrocínio), sempre se dirá que a conjugação de todas toma imperativo a admissão do recurso.

SS. Isto porque todas as questões supra foram decididas com erro grosseiro, devendo este Venerando STA deixar claro que a pressão em reduzir pendências não pode legitimar decisões proferidas sem a compressão devida da matéria sub judice, por mais complexa que esta seja.

TT. E não pode este STA ignorar que o presente caso clama por um recurso, devendo a decisão sub judice ser rejeitada por um sistema - qualquer sistema - que preze esse nome.

UU. Termos em que a conjugação de todas as questões suscitadas supra, quando encaradas no seu conjunto - e mesmo que se considere que individualmente não tenham esse condão, o que não se admite - tornam a admissão do presente recurso indeferível, já que poucos casos haverá onde é tão absolutamente necessária uma melhor aplicação do direito.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, devendo, em consequência, ser revogada a decisão recorrida.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«Vem interposto recurso de revista do Acórdão do TCA Sul de 27.02.2014 que, concedendo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do TAF de Lisboa de 28.09.2012,

revogou a sentença recorrida e, julgando improcedente a impugnação deduzida contra o acto de liquidação do IRC n.º 2009 8510029365, manteve na ordem jurídica o acto impugnado.

Sustenta que a decisão recorrida “(...) *padece de três (3 erros judiciais patentes e ostensivos, sobre questões que, per se, se revestem de importância fundamental e que fazem com que a admissão deste recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*”.

Vejam os:

O recurso de revista previsto no n.º 1 do art. 150.º do CPTA, consagrando um duplo grau de recurso jurisdicional fundado em critérios qualitativos, tem natureza excepcional, apenas sendo admissível quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito” (cfr., também, o art. 672.º, n.º1 do novo C.P.Civil).

Como salienta António Santos Abrantes Galdes, *in* “Recursos no Novo Código de Processo Civil”, 2013, p. 297, «*As expressões adverbiais empregues na formulação normativa (“excepcionalmente” e “claramente necessária”) não consentem que se invoque como fundamento na revista excepcional a mera discordância quanto ao decidido (...). Tão pouco bastará a verificação de uma qualquer divergência interpretativa, sob pena de vulgarização do referido recurso em situações que não estiveram no espectro do legislador*». A «*revista excepcional não visa, em primeira linha, a defesa dos interesses das partes, antes a protecção do interesse geral na boa aplicação do direito*» - (cfr. Ac. do STJ de 12.07.12, citado por Abrantes Galdes, ob. cit. p. 298).

A primeira questão que a recorrente coloca tem a ver, como se substancia na Conclusão 1 da Alegação de Recurso, com a “aferição da necessidade da prova testemunhal”.

Ora, a aferição da necessidade ou não da produção de prova testemunhal é um juízo que só pode ser formulado em face de uma situação concreta, não sendo esse juízo extrapolável para situações em que o enquadramento factual da situação seja diverso. A esse propósito o que se refere na decisão recorrida é que, no caso, a prova testemunhal requerida não é relevante e essa afirmação claramente mostra que o juízo formulado na decisão recorrida sobre a necessidade ou não da produção da prova testemunhal requerida teve a ver com a concreta situação apreciada, com as circunstâncias do caso, e não com qualquer posição de princípio quanto à admissibilidade do meio de prova testemunhal que justifique a intervenção deste Supremo Tribunal em ordem a uma melhor aplicação do direito.

A segunda questão colocada pela recorrente tem a ver com a alegada preterição do regime do art. 63.º do CPPT e a não aplicação do regime vertido no art. 64.º do CPPT.

Porém, à semelhança do que ocorre com a anterior questão, também não se vê que esta seja uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou que a admissão do recurso se mostre necessária em ordem a uma melhor aplicação do direito. Mesmo abstractando das especificidades do caso, não parece que as questões procedimentais invocadas apresentem dificuldade e complexidade susceptíveis de gerar acentuadas divergências a nível doutrinal e jurisprudencial ou que a eventual controvérsia em tomo dessas questões tenha significativa capacidade de expansão, tendo desde logo em conta o facto do regime de subcapitalização ter sido entretanto revogado.

Com efeito, embora pareça evidente, face ao respectivo texto legal e de acordo com a melhor doutrina que o art. 61.º, n.º 1 do CIRC que vigorou até 31.12.2009 (ex-art. 57.º-C do CIRC) configurava uma norma especial anti-abuso, na medida em que visava limitar o nível de endividamento das sociedades residentes junto de entidades não residentes com as quais mantinha relações especiais, como forma de obviar ao eventual financiamento das sociedades residentes através de empréstimos, com a consequente erosão da base tributável, também se tem por manifesto, face às normas dos arts. 63.º, n.º 2 do CPPT e 38.º, n.º 2 da LGT e na linha da melhor doutrina³, que isso não implicava que tivesse que ser observado o procedimento a que alude aquele art. 63.º do CPPT.

Tal procedimento só teria lugar quando a disposição em causa fosse enquadrável na definição constante do n.º 2 do art. 63.º do CPPT ou no n.º 2 do art. 38.º da LGT, sendo aquela norma, já revogada, de âmbito mais restritivo do esta mas cuja aplicação não excluía. Não era o caso da norma do art. 61.º do CIRC, como esclarece Jorge Lopes de Sousa, em anotação àquele preceito (cfr. CPPT Anotado, 5.ª Ed., vol 1, pág. 501). E é nessa linha de raciocínio que se inscreve a pronúncia do aresto recorrido quando considera que ser aplicável, no caso, o procedimento previsto no art. 63.º do CPPT, por o mesmo só ser aplicável nos casos do n.º 2 do art. 38.º da LGT.

*No que concerne ao art. 64.º do CPPT também parece claro, face ao respectivo texto legal, que o mesmo não tinha aplicação no caso em apreço, mesmo considerando, como parece considerar Jorge Lopes de Sousa, *in* CPPT Anotado, 5.ª Ed., vol 1, pág. 501, que na norma do art. 61.º do CIRC, bem com nas demais que cita, se estabelecem presunções, que podem ser ilididas nos termos do art. 64.º do CPPT.*

Na verdade, o que dispõe tal preceito é que “o interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de acto tributário que nela se basear, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio”.

Ora, não resulta do probatório que a ora recorrente tenha desencadeado esse procedimento, como bem se salienta na abordagem que sobre a questão é feita na decisão da 1.ª Instância. De todo o modo, a possibilidade do uso do procedimento em causa, como decorre do n.º 1 do preceito, constitui uma alternativa ao uso da reclamação graciosa e da impugnação judicial pelo que a respectiva utilização tem insita, quanto à matéria em causa, uma renúncia ao uso destes, o que no caso não se verificou (cfr. Jorge Lopes de Sousa, in ob cit., págs. 503 e 504).

Não se vê, em qualquer caso, que o Acórdão recorrido tenha tratado a matéria em causa de forma pouco cuidada, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

A terceira questão colocada pela recorrente diz respeito à compatibilização do regime de subcapitalização com as normas de não discriminação constantes dos n.ºs 4 e 5 do art. 26.º da CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos e com as regras do art. 11.º, n.º 8 desse mesmo instrumento normativo.

Embora se reconheça que não constitui tarefa fácil a interpretação e conjugação de normas jurídicas que dimanam do direito internacional convencional com normas de direito interno e que, no caso, tal se verifica ainda assim se entende que, também quanto a este segmento, não deverá ser admitida a revista.

Com efeito, como se assinala no recente Acórdão deste Supremo Tribunal de 06.03.2014 - Rec. n.º 01241/13, o recurso de revista só é admissível “se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada, não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objetivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular”. E que, por outro lado, “a clara necessidade da revista para uma melhor aplicação do direito há de resultar da repetição ou possibilidade de repetição noutros casos”; “quando o caso concreto contém uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e a decisão nas instâncias esteja ostensivamente errada ou seja juridicamente insustentável, ou se suscitem fundadas dúvidas por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tomando-se objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema”.

Ora, não se vislumbrando que o Acórdão recorrido tenha tratado a matéria em causa de forma pouco cuidada, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, também não se vê que a admissão da revista possa encontrar justificação na eventual capacidade de expansão da controvérsia e na susceptibilidade de repetição noutros casos, tendo em conta a circunstância, já antes referida, do regime de subcapitalização a que aludia o art. 61.º do CIRC, na redacção que vigou até 31.12.2009, já se encontrar revogado.

Em face do exposto, considerando que não se mostram preenchidos, no caso, os pressupostos do recurso de revista a que alude o n.º 1 do art. 150.º do CPTA, sou de parecer que o presente recurso não deverá ser admitido.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

Ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 663.º do Código de Processo Civil dá-se por reproduzido, para todos os efeitos legais, o probatório constante do acórdão recorrido, a fls. 604 a 620 dos autos

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido, *sem prejuízo do disposto no art. 150.º/5, do CPTA*, como recurso de revista (cfr. requerimento de interposição e despacho de admissão, a fls. 694 e 747 dos autos, respectivamente), havendo agora que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que **em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito** – devendo este recurso funcionar **como uma válvula de segurança do sistema** e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de **relevância jurídica fundamental** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já **relevância social fundamental** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a **clara necessidade** da admissão da revista para **melhor aplicação do direito** há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.»

O acórdão recorrido julgou verificada a arguida nulidade por omissão de pronúncia do anterior acórdão do TCA -Sul proferido nos autos - que não se pronunciara sobre o recurso do despacho interlocutório proferido em 1.ª instância que dispensara a produção de prova testemunhal por desnecessidade -, anulando-o, julgando, após, não merecer censura o despacho que dispensou a produção de prova testemunhal, porquanto, estando em causa a aplicação do (então) n.º 6 do artigo 61.º do Código do IRC e sendo **a questão controvertida a de saber se a impugnante fez prova de que os empréstimos contraídos com a casa não foram obtidos em condições análogas às que seriam obtidos junto de entidades independentes, em livre concorrência**, a prova em causa **depende de elementos contabilísticos, bancários, financeiros e económicos, através dos quais se forme a convicção sobre as condições de mercado de empréstimos naquele sector de actividade, (...) não relevando no caso a prova testemunhal, pois que da mesma não se extrai elementos objectivos que permitam integrar o âmbito previsivo em apreço, para além dos que resultam dos referidos elementos documentais** (cfr. acórdão recorrido, a fls. 599/600 dos autos).

No que concerne ao mérito do recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara procedente a impugnação judicial da liquidação de IRC referente ao exercício de 2006, o acórdão recorrido concedeu-lhe provimento, no entendimento de que, em face **dos elementos coligidos nos autos**, e contrariamente ao julgado em 1.ª instância, se impunha **concluir que a recorrida não fez prova de que os empréstimos contraídos com a casa mãe foram obtidos em condições análogas às que seriam obtidos junto de entidades independentes, em livre concorrência (...). Prova que, perante a demonstração dos pressupostos elencados no artigo 61.º/1, do CIRC, por parte da AT, cabe à impugnante/recorrida efectuar. Ónus que, como resulta dos autos, em particular do relatório de inspecção que suporta a correcção em análise, a mesma não cumpriu (...)** – cfr. acórdão recorrido, a fls. 626 dos autos. Passando a conhecer em substituição dos demais fundamentos da impugnação, o acórdão recorrido apreciou o alegado vício de **preterição de formalidades essenciais – não aplicação do regime previsto no artigo 63.º do CPPT e não aplicação do regime previsto no artigo 64.º do CPPT** (acórdão recorrido, a fls. 627/628 dos autos), **da alegada fundada dúvida sobre o facto tributário** (acórdão recorrido, a fls. 628/629 dos autos) e **da alegada violação do acordo para evitar a dupla tributação, celebrado entre Portugal e os EUA e da alegada inconstitucionalidade do artigo 61.º/1 do CIRC** (acórdão recorrido, a fls. 629/632 dos autos), julgando-os a todos inverificados, razão pela qual julgou improcedente a impugnação.

Havia entendido a 1.^a instância que não houvera no procedimento conducente ao acto de liquidação *preterição de formalidades essenciais*, pois que o procedimento previsto no artigo 63.^o do CPPT não seria aplicável *nos casos em que estão em causa disposições anti-abuso de natureza especial, como é a prevista no art. 61.^o do CIRC*, não sendo igualmente aplicável o deferimento tácito previsto no n.^o 3 do artigo 64.^o do CPPT porque *o requerimento apresentado pela impugnante a 28/01/2007 foi apresentado ao abrigo do disposto no n.^o 6 e 7 do CIRC, e não ao abrigo do procedimento especial previsto no art. 64.^o do CPPT (...)*, não sendo *oponível à AT um efeito jurídico resultante de um normativo legal, quando no próprio requerimento não se faz menção à utilização desse procedimento* e ainda porque sendo tal procedimento alternativo ao uso da reclamação graciosa e impugnação judicial, e tendo a impugnante deduzido a presente impugnação judicial, não se verificam os pressupostos do n.^o 1 daquele preceito legal para que pudesse operar o deferimento tácito da petição. Não obstante, entendeu a 1.^a instância verificado o *vício de violação de lei* da liquidação, pois que a posição da AT – de *que a Impugnante não satisfez o ónus da prova que sobre si impendia uma vez que antes de recorrer a empréstimos intragrupo deveria ter tentado efectivamente obtê-los junto de instituições bancárias independentes, e como não o fez, nunca poderá fazer prova do requisito legal de que “poderia ter obtido o mesmo nível de endividamento -, não tem qualquer assento legal*, pois que o então n.^o 6 do artigo 61.^o do CIRC *apenas exige que o sujeito passivo demonstre que poderia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente*, não prevendo a lei *que essa demonstração revista a forma de tentativa prévia e efectiva de obtenção de empréstimo*, tendo a sentença recorrida julgado que *a Impugnante satisfez o seu ónus da prova ao demonstrar as condições que, objectivamente, instituições bancárias nacionais associavam a financiamentos em tudo idênticos ao contratado*, havendo que *considerar que a Impugnante efectuou a prova exigida no art. 61.^o, n.^o 6 do CIRC, e ainda que assim não se entenda, a adequada para que seja aplicado o disposto no art. 100.^o do CPPT* (cfr. sentença recorrida, a fls. 400 a 406 dos autos), juízo último este que o TCA-Sul não confirmou.

Resulta do exposto que a divergência fundamental entre a sentença revogada e o acórdão recorrido respeita à apreciação que neles foi efectuada quanto à verificação do alegado *vício de violação de lei imputado à liquidação*, resultando tal divergência essencialmente da (diversa) valoração da prova junta pela impugnante para efeitos de afastamento da aplicação do *regime da subcapitalização* nos termos do então n.^o 6 do artigo 61.^o do Código do IRC, prova essa que, nos termos do n.^o 7 do mesmo preceito legal, devia *integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.^o* (do Código do IRC).

Pretende, contudo, a recorrente a admissão de revista excepcional quanto a três questões *(i) uma questão de prova, (ii) uma questão procedimental e (iii) uma questão de direito internacional* alegadamente *todas de carácter fundamental e que preenchem os requisitos do artigo 150.^o do CPTA*, pois sobre cada uma delas o *TCAS cometeu (...)* *um erro judicial patente e ostensivo*, são *questões que se revestem de importância fundamental e fazem com que a admissão deste recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* (cfr. alegações de recurso a fls. 696 dos autos e respectiva conclusão A).

Contrariamente ao alegado não se vê, contudo, que em relação à *questão de prova* e à *questão procedimental* colocadas pela recorrente se justifique a admissão da revista.

No que à *questão de prova* respeita porque decorre inequivocamente do disposto no n.^o 4 do artigo 150.^o do CPTA, *supra* transcrito, que o *erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*, o que manifestamente não é o caso dos autos, pois que, quando muito, se poderia era retirar do n.^o 7 do artigo 61.^o do Código do IRC argumento justificativo do juízo confirmativo da sentença recorrida proferido pelo TCA-Sul quanto à inexistência de erro de julgamento do despacho que dispensou a inquirição das testemunhas arroladas pela impugnante. No demais, é gratuita e infundamentada a suspeição de que o juízo efectuado no acórdão recorrido quanto à prova se deveu, de algum modo à enorme *pressão sobre os Tribunais para despachar processos* e não se alcança como uma decisão sobre prova, inteiramente dependente das concretas circunstâncias do caso concreto, possa ser *um paradigma para a orientação de outros casos* futuros, de modo a justificar a admissão da presente revista.

No que respeita à *questão procedimental* – *preterição de formalidades essenciais* por *não aplicação do regime previsto no artigo 63.^o do CPPT e não aplicação do regime vertido no artigo 64.^o do CPPT* –, não se nos afigura, contrariamente ao alegado, que tenha sido cometido qualquer erro ostensivo na apreciação de tais questões ou que estas se revelem de importância jurídica ou social fundamental. Da qualificação do regime da subcapitalização como *norma especial anti-abuso* não decorria necessariamente - como bem demonstrou a sentença de 1.^a instância que, neste particular, foi corroborada pelo acórdão recorrido -, que lhe fosse aplicável o regime do artigo 63.^o do CPPT, como pretendido pela recorrente, sendo que a aplicação do procedimento previsto no artigo 64.^o do CPPT se encontrava, *in casu*, prejudicada pelo facto de o requerimento apresentado pela impugnante em 28/01/2007 o ter sido ao abrigo do disposto no n.^o 6 e 7 do CIRC, e não ao abrigo do procedimento especial previsto

no art. 64.º do CPPT e da a impugnante não ter renunciado – antes ter usado -, a via alternativa da impugnação judicial. Para além do mais, também estas questões procedimentais, em si mesmas, não se mostram particularmente complexas ou intrincadas, a justificar a revista em razão da **importância jurídica fundamental da questão**, ou susceptíveis de se repetirem, com contornos semelhantes, num número indeterminado de casos futuros, porquanto como bem reconhece o recorrente, o regime de subcapitalização foi entretanto revogado e o artigo 63.º do CPPT tem hoje redacção clara no sentido da sua aplicação exclusiva à disposição anti-abuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, mais parecendo que a aplicabilidade do artigo 64.º do CPPT estava *in casu* prejudicada pelas particularidades do caso dos autos, como decidido na sentença de 1.ª instância.

Já no respeito à **questão de direito internacional** – em particular a questão da compatibilidade do regime de subcapitalização com os artigos 26.º, n.ºs 4 e 5 e 11.º, n.º 8 da CDT celebrada entre Portugal e os EUA, bem como, por se tratar de questão de conhecimento oficioso, a compatibilidade de tal regime com o princípio europeu da liberdade de circulação de capitais – afigura-se-nos justificada a admissão da presente revista.

As questões que reclamam a concatenação de normas nacionais de aplicação exclusiva a não residentes – como era o **regime da subcapitalização** – com os princípios de direito europeu e de direito internacional são geralmente questões problemáticas de elevada complexidade, porquanto, desde logo, pressupõem a apreensão de um quadro legal particularmente amplo e o apelo a princípios fundamentais objecto de interpretação comunitária cuja observância se impõe aos Estados-Membros. E daí que se afigure tratar-se de **questão de importância jurídica fundamental**, a justificar a admissão da presente revista quanto a essa questão, tanto mais que, no caso dos autos, a fundamentação constante do acórdão recorrido quanto à questão de direito internacional não ponderou - sequer para afastar no caso concreto a sua aplicabilidade -, a decisão contida no Acórdão do TJUE de 3 de Outubro de 2013, processo C-282/12, proferida em reenvio prejudicial oriundo do TCA-Sul no processo 5365/12, afigurando-se, pois, necessária a intervenção deste STA, enquanto órgão de cúpula do sistema na elucidação dessa questão de **importância jurídica fundamental**.

Vai, pois, admitida a revista, exclusivamente quanto à questão de direito internacional, nos termos supra expostos.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em, nos termos *supra* definidos, admitir o presente recurso de revista para conhecimento da questão de direito internacional suscitada nos autos.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Oposição de julgados.

Sumário:

- I — *A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo nos termos previstos no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT.*
- II — *Os requisitos desse recurso traduzem-se na necessidade de as decisões em confronto perfilharem «solução oposta» estando em causa o «mesmo fundamento de direito» e ocorrendo «ausência substancial de regulamentação jurídica», o que pressupõe, naturalmente, uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois que sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.*
- III — *Por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (artigo 2.º, n.º 2) o inciso «aprovação ou licença» da Junta Autónoma das Estradas, constante do no artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, foi derogado e desgraduado na emissão de parecer.*

IV — Por força dos mencionados diplomas, o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade passou a ser atribuído de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

V — Assim sendo, depois da entrada em vigor daqueles diplomas a Z....., S.A., deixou de ter competência para licenciar a afixação de mensagens publicitárias, carecendo, por isso, de competência para tributar esse licenciamento.

Processo n.º 894/14-30.

Recorrente: Z..., S. A.

Recorrido: Banco X..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

O Banco X....., S.A., com os demais sinais dos autos, veio deduzir impugnação judicial contra o acto de indeferimento do recurso hierárquico deduzido por si, sobre as liquidações relativas a taxa de publicidade, no montante de € 908,64.

Por sentença de 11 de abril de 2014, o TAF de Almada julgou procedente a presente impugnação judicial.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a Z....., S.A. interpondo o presente recurso com as seguintes **conclusões das alegações**:

«1) Concretamente, Importa saber se a Z..... depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, tem competência para a liquidação de taxas de publicidade, nos termos da alínea j), do n.º 1, do artigo 15º, do Decreto Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, atualizado pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

2) À Z....., S.A., foi cometida a administração das infraestruturas rodoviárias nacionais que integram o domínio público rodoviário do Estado e que estejam em regime de afetação ao trânsito público e atribuídos poderes, prerrogativas e obrigações conferidos ao Estado, com o decorrer das disposições conjugadas dos artigos 8º e 10º, do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro.

3) No que concerne à legalidade da taxa, face ao disposto nos artigos 1º e 2º, da Lei n.º 97/88, de 17 de agosto — bem como ao disposto nos artigos 11º e 15º, do Decreto Lei n.º 13/71 — a afixação de publicidade depende de licenciamento prévio das autoridades competentes, a qual deve ser antecedida de parecer das autoridades com jurisdição nos locais onde a publicidade for aplicada.

4) A Z....., S.A., quando autoriza a instalação de painéis publicitários propicia a instalação de um bem do domínio público para a colocação de painéis publicitários, prestando um serviço que tem a ver com a verificação da compatibilidade entre a instalação dos painéis e a segurança rodoviária.

5) Por cada autorização emitida prevê a lei a cobrança de uma taxa de publicidade - artigo 15º, alínea j), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de janeiro.

6) A competência da Z..... não pode, assim, ser confundida com a de outras entidades que têm atribuições distintas.

7) No acórdão de 26/08/2013 conclui-se que “... depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 20, n.º 2, da Lei n.º 97/88.”

8) Enquanto nos acórdãos n.ºs. 0243/99, 0244/99 e 0140/11, de 08/06/2011, conclui-se que “Ora, a entidade exequente, IEP-Instituto de Estradas de Portugal, tem competência atribuída por lei, nos sobreditos termos, para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade».

Tanto basta para concluir — e ao contrário do que defende a ora recorrente — que é legal «a cobrança da taxa referida».”

9) De acordo com a interpretação vertida nestes dois acórdãos o legislador, não pretendeu, com a publicação do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Julho e posteriormente a Lei n.º 97/88, de 17 de agosto, revogar as disposições do Decreto-Lei n.º 13/71, que atribuem à Z..... a competência para o licenciamento da publicidade à margem das estradas sob sua jurisdição.

10) Da legislação de proteção às estradas nacionais referente à afixação de publicidade à margem das estradas nacionais, o Decreto-Lei n.º 13/11, de 23 de janeiro, tem natureza especial, não tendo sido revogado pela Lei 97/88, de 17 de agosto.

11) A zona de proteção às estradas não foi afetada por aquela legislação, sendo, por isso, permitido à Recorrente aplicar e fazer aplicar o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto à afixação de publicidade (artigo 3.º, alínea b), artigo 10.º, n.º 1, alínea b), ambos do Decreto-Lei n.º 13/71),

12) A oposição de tabuletas ou objetos de publicidade estão dependentes de aprovação ou licença da EP (ex-JAE), de acordo com o disposto no artigo 10.º, do DL n.º 13/71, de 23/01, estando de igual moda fixadas no artigo 15 do citado diploma legal as taxas a pagar par cada autorização ou licença e bem, assim, as obras dela isentas.

13) O conceito de parecer a emitir por parte da JAE, a quem sucedeu a Recorrente, terá de ser interpretado de modo ajustado ao restante sistema jurídico vigente, passando a corresponder à “aprovação ou licença” prevista no artigo 10.º n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71 ou à “autorização ou licença”, na designação constante do artigo 15.º, n.º 1, alínea j), do mesmo diploma.

14) Permissão esta, que supõe a verificação de que a estrada ou a perfeita visibilidade do trânsito não são afetadas ou de que não é necessário impor quaisquer outras condições que, por circunstâncias especiais, se torne necessário estabelecer (artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 13/71).

15) Quando a Lei n.º 97/88 (e bem assim o anterior Decreto-lei n.º 637/76) faz depender o licenciamento municipal do parecer prévio da Z....., quer com isso dizer que a Câmara Municipal não poderá licenciar a publicidade sem que para o efeito exista por parte da EP a permissão para o efeito (quando a estrada se encontra sob jurisdição desta), mas já o contrário pode suceder, isto é, a Z..... pode licenciar a afixação da publicidade, nos termos do Decreto-Lei n.º 13/71, sem qualquer pronúncia por parte da CM.

16) Assim, e em matéria de publicidade, coexistem duas jurisdições nas estradas sob jurisdição da Z.....: a da JAE, por força do DL 13/71, e a das autarquias em virtude da Lei n.º 97/88 de 17 de agosto, sendo que na hipótese da publicidade afixada para além da zona de proteção às estradas (cfr: artigo 3.º, alínea b) e artigo 10.º, n.º 1, alínea b), ambos do DL 13111) e sob jurisdição camarária será ainda devido a emissão de parecer da JAE, caso aquela seja perceptível da primeira

17) Esta é, em traços genéricos, a posição defendida pela Recorrente e sufragada nos acórdãos n.º 243/09 e 244/09.

18) É manifesta, pois, a oposição de julgados, cuja apreciação e decisão, para melhor aplicação do direito, se impõe.

19) Verificando-se, assim, os fundamentos do recurso de oposição de julgados, ou seja, identidade substancial das situações táticas em confronto e a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, o presente recurso deve prosseguir os seus trâmites.

20) Da legislação de proteção às estradas nacionais referente à afixação de publicidade à margem das estradas nacionais, o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, tem natureza especial,

21) não tendo sido revogado pela Lei n.º 97/88, de 17 de agosto, não se pronunciando o acórdão recorrido quanto à questão da revogabilidade, ou não, do DL 13/71.

22) O Decreto-Lei n.º 13/71, de 23/01, encontra-se, ainda, em vigor, pese embora tenha sido objeto de alterações sucessivas, operadas pelos Decreto-Lei n.º 667/76, de 05/08, 235/82, de 19/06 e 25/2044, de 24/01.

23) A zona de proteção às estradas não foi afetada por aquela legislação, sendo, por isso, permitido à Recorrente aplicar e fazer aplicar o Decreto-Lei n. 13/71 quanto à afixação de publicidade (artigo 34 alínea b, artigo 10.º, n.º 1, alínea b) ambos do Decreto-Lei n.º 13/71),

24) O conceito de parecer a emitir por parte da JAE, a quem sucedeu a Recorrente, terá de ser interpretado de modo ajustado ao restante sistema jurídico vigente, passando a corresponder à “aprovação ou licença” prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71 ou à “autorização ou licença” na designação constante do artigo 15.º, n.º 1, alínea j), do mesmo diploma

25) Permissão esta, que supõe a verificação de que a estrada ou a perfeita visibilidade do trânsito não são afetadas ou de que não é necessário impor quaisquer outras condições que, por circunstâncias especiais, se torne necessário estabelecer (artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 13/71).

26) Acresce que, o facto do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, ter atualizado expressamente as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas pela Z....., traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo Decreto-Lei n.º 13/71,

27) Assim, o artigo 2.º, n.º 1, da Lei n.º 97/88, de 17/08, não revogou o artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do DL n.º 13/71, de 23/01, ou seja, a norma que atribuía ao IEP enquanto sucessor da JAE competência para a aprovação ou licença relativa à implantação de tabuletas ou objetos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona “non aedificandi” respetiva, continua a atribuir à Recorrente Z....., S.A.”, enquanto sucessora do IEP, a competência para o licenciamento de oposição de tabuletas ou objetos de publicidade, e a cobrança das respetivas taxas, na denominada proteção à estrada, nos termos designadamente dos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º, n.º 1, alínea j), do DL n.º 13111, de 23/01.

28) Devendo o intérprete presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não pode deixar se ser considerado o facto de que,

16 anos após a alegada derrogação da competência da Z....., defendida no acórdão recorrido, o legislador procedeu à atualização, expressa e inequívoca, da taxa devida pela autorização ou licença da publicidade concedida pela Z.....

29) Existem dois regimes de licenciamento da publicidade que se complementam, atendendo, aliás, às competências e responsabilidades próprias de cada uma das entidades envolvidas.

30) Concluindo-se que, do douto Acórdão n.º 232/13, de 26/06/2013, foi interposto recurso com base em oposição de julgados, que se encontra em análise.

Nestes termos e nos mais de direito que V. Exas. mui doutamente suprirão, deverá:

a) O presente recurso prosseguir os seus termos, julgando-se verificada a invocada oposição de acórdãos, com as legais consequências;

b) Ser declarada nula a sentença por violação do disposto alínea d), do n.º 1, do artigo 615º do CPC, ou, caso assim não se entenda;

c) Ser revogada por errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 3º, alínea b); artigo 10º, n.º 1, alínea b), ambos do Decreto-Lei n.º 13/71, artigo 2.º, n.º 2, da Lei n.º 97/88 e artigo 9º do CC. Assim se fazendo inteira e sã JUSTIÇA.»

A recorrida, Banco X....., SA apresentou contra alegações com o seguinte quadro conclusivo:

«1. A Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, universalizou a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade, conferindo esta competência, expressamente e em exclusivo, às câmaras municipais da respectiva área.

2. A Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, é taxativa ao prescrever no n.º 2 do seu art. 12 que “sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às Câmaras Municipais (...) a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

3. Nos termos da lei supra indicada, a entidade licenciadora é sempre a Câmara Municipal da área onde se pretende implantar a publicidade.

4. Ainda que o parecer referido no n.º 2 do art. 2 da supra mencionada lei fosse vinculativo, que não é, tal circunstância não determinaria que a ora Recorrente pudesse cobrar duplamente uma taxa já cobrada pela Câmara Municipal respectiva.

5. Aliás, atente-se, neste sentido à Recomendação do Provedor de Justiça n.º 5/A/2012, dirigida à Z..... S.A..

6. O ora Recorrido encontra-se a liquidar, anualmente, às Câmaras Municipais de Alcobaca, de Porto de Mós e do Montijo as taxas pela mesma determinadas para afixação dos elementos publicitários em questão nos presentes processos.

7. Os artigos 10º, 12º e 15º do Decreto-Lei 13/71, de 23 de Janeiro, foram tacitamente revogados pela Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, uma vez que referem-se expressamente a “Aprovação, autorização ou licença”, licença essa cuja competência foi, exclusivamente, atribuída às câmaras Municipais pela Lei n.º 97/88.

8. A Lei n.º 97/88 veio conferir à Câmara Municipal da respectiva área competência para o licenciamento para afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial, devendo o mesmo licenciamento ser precedido de PARECER de entidades como a ora Recorrente.

9. Decorre da Lei n.º 97/88 e, também, da Lei n.º 13/71 que a taxa devida resulta da licença ou autorização.

10. Não existe na lei qualquer referência permitindo a aplicação de uma taxa para emissão de um parecer.

11. O n.º 1 do art.º 15º do Decreto-lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na sua redacção actual, apenas prevê a incidência da taxa nos casos sujeitos a autorização ou licença, nada referindo, quanto à emissão de simples pareceres.

12. A circunstância de duas entidades públicas poderem cobrar taxas pelo mesmo serviço feriria os mais elementares valores do nosso ordenamento jurídico.

13. Os licenciamentos em questão nos presentes autos e as taxas que lhe estão associadas, de duração anual, e consistindo num pagamento de uma determinada quantia por área ocupada pela publicidade, acaba por traduzir-se numa espécie de pagamento de uma renda por ocupação de um espaço do domínio público.

14. No caso sub iudice, a publicidade está afixada em propriedade privada do Banco A., pelo que, não faz qualquer sentido o pagamento de uma taxa sem qualquer contrapartida, pois a contrapartida que justifica a taxa é a ocupação de espaço de domínio público.

15. O art.º 31 do Decreto-lei n.º 48/2011 vem aditar um n.º 3 ao art.º 1 da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, isentando de qualquer tributação o licenciamento/autorização de publicidade.

16. A tributação aqui em causa não tem por escopo assegurar a remuneração de qualquer serviço prestado pela Z....., S.A., relacionado com a emissão de um parecer, partindo, apenas, de um pressuposto básico errado, qual seja o que tudo se passaria como se o espaço onde está instalada a publicidade fosse da titularidade da Z..... e por ele o particular pagasse uma renda anual.»

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Recorre a Z....., S.A. da sentença do TAF de Almada de 11.04.2014 que julgou procedente a impugnação deduzida pelo Banco X....., S.A..

Como decorre da lei, são as Conclusões da Alegação de Recurso que definem o objecto e delimitam o âmbito do recurso, ou seja, o espaço de intervenção do tribunal ad quem, salvo quando se trate de matérias de conhecimento oficioso que possam ser decididas com base nos elementos que constem dos autos e que não se mostrem cobertas pelo caso julgado – cfr. os arts. 635.º e 639.º, ambos do CPC (correspondentes aos arts. 684.º e 685.º B do CPC revogado), ex vi do art. 2.º do CPPT.

Das decisões dos tribunais de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito (art. 280.º do CPPT).

A admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que seja instaurada a acção (art. 6.º, n.º 6 do ETAF).

Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância (art.6.º, n.º 2 do ETAF e art. 280.º, n.º 4 do CPPT).

No caso vertente, o valor da causa é inferior a um quarto da alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância.

Em situações como esta a lei só permite o recurso para este Supremo Tribunal quando as decisões em causa perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou como uma decisão de tribunal de hierarquia superior (art. 105.º da LGT e 280.º, n.º 5 do CPPT).

Tais recursos observarão, segundo Jorge Lopes de Sousa, os requisitos globais dos recursos com fundamento em oposição de julgados (anot. ao art. 280.º, in CPPT anotado 2000, p1085 Cfr. no sentido indicado, o douto Ac. deste Supremo tribunal de 14.12.2006 – Rec. n.º 0870/05) e, salvo melhor entendimento, o seu objecto estará circunscrito à apreciação das questões de direito sobre as quais alegadamente existem decisões contraditórias.

Daí que se nos suscitem muitas dúvidas quanto à possibilidade de apreciar a questão da nulidade que a recorrente ancora no disposto no art. 615.º, n.º 1, alínea d) do CPC e cujos contornos não se mostram adequadamente informados na Alegação de Recurso e respectivas Conclusões.

Admitindo que a arguida nulidade possa ser apreciada no presente recurso e que mesma se refira à questão da alegada não pronúncia sobre a “revogabilidade, ou não, do DL 13/71” [Conclusão 21], sempre se dirá que tal nulidade não se verifica pois a sentença recorrida não deixa de se pronunciar sobre aquela questão ao referir na sua parte final que “(...) em face de tudo quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado,..”. Se essa pronúncia não é acertada a questão será de erro de julgamento e não de nulidade sentença.

Quanto ao mais.

As questões suscitadas no recurso são as que respeitam à competência da Z....., SA para, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, liquidar taxas de publicidade.

Como é jurisprudência corrente deste Supremo Tribunal, aplicável in casu, para haver oposição operante entre julgados é necessário que se verifique contradição entre a decisão recorrida e a decisão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA. E que se verifica o 1.º requisito enunciado se as decisões em confronto assentam em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e está em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas” (cfr., por todos, o douto Ac. de 12-12-2012, proferido no processo n.º 0932/12).

Para julgar procedente a impugnação considerou a sentença recorrida, na esteira do douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013 — Rec. n.º 0232/13, que “depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a impugnante (escreveu-se recorrente) deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2.º n.º 2, da Lei n.º 97/88’

Ora, no douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 25.06.2009 — Rec. n.º 0243/09 considerou-se, no que aqui importa, ser “excessiva e errónea a conclusão (...) de que «Com a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para “licenciar”, “autorizar”, ou “aprovar a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a EP, Estradas de Portugal, EPE. (outrota Junta Autónoma das Estradas”. Considerou-se, concretamente, que o “IEP — Instituto das Estradas de Portugal, tem competência atribuída por 1 e 4 (...), para conceder

autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade».

No mesmo sentido se pronunciou o também indicado Acórdão deste Supremo Tribunal de 25-06-2009 — Rec. n.º 0244/09.

O antagonismo decisório parece evidente, salvo melhor entendimento.

Constatada a oposição, entende-se que a solução do presente recurso deverá pender para a doutrina do douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013 — Rec. n.º 0232/13, em que se louva a sentença recorrida, por ser aquela que, a meu ver, considerando a factualidade provada, melhor se harmoniza com o quadro legal aplicável e para a qual o texto da norma, ponto de partida da actividade interpretativa, mais fortemente aponta.

Com efeito, no que concerne à competência para o licenciamento deve considerar-se revogada a norma do art.º 10º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, diploma que, regulando genericamente a matéria relativa à afixação e inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial, expressamente prevê, no seu art. 2º, n.º 2, alínea b), o licenciamento camarário dessa afixação, a ser precedido de parecer da Z....., SA, ora recorrente.

Assim, a competência que o art. 10º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. cometia à JAE para a aprovação ou licenciamento de tabuletas ou objectos de publicidade comercial, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva, mostra-se deslocada, ao menos parcialmente, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (Na linha do que já determinava DL 637/76, de 29 de Julho), para o perímetro de competências das câmaras municipais, nelas se incluindo a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho (arts. 1.º e 2.º do diploma). As deliberações das câmaras municipais devem, no entanto, ser precedidas de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, no caso, da Z....., SA., o que bem se compreende pois a colocação de elementos publicitários é susceptível de afectar, por exemplo, a segurança na circulação rodoviária (art. 4º, n.º 1, alínea d) e 3 da Lei n.º 97/88) que lhe incumbe acautelar.

Como se refere no apontado douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, segmento que com a devida vênua se transcreve “(c)onfrontando o teor deste preceito com o expressamente cansa grada no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei. Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 78 reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei no 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectiva parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município”.

Aderindo, pois, à doutrina deste douto Acórdão, emito parecer no sentido da improcedência do presente recurso e da consequente manutenção do julgado.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1. Por ofícios de 11/01/2012 da Z....., S.A. foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento das taxas de publicidade EN242 Km 023-800 Lado direito e EN243 KM 019+650 Lado direito, no montante global de € 681,48 no prazo de 10 dias (cfr. doc. junto a fls. 16 a 19 dos autos);

2. Por ofício de 13/10/2011 da Z....., S.A. foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento da taxa de publicidade EN 10 Km 72-600 Lado esquerdo, no montante de € 227,16 no prazo de 10 dias (cfr. doc. junto a fls. 20 e 21 dos autos);

3. A impugnante deduziu recurso hierárquico das decisões identificadas nos dois pontos anteriores (cfr. docs. juntos a fls. 22 a 31 dos autos);

4. Por ofício de 29/02/2013 foi a Impugnante notificada do indeferimento dos recursos hierárquicos identificados no ponto anterior (cfr. doc. junto a fls. 32 dos autos).

No acórdão fundamento, n.º 0243/09 de 25/06/2009, encontra-se fixada a seguinte matéria de facto:

1. Em 17-08-2007, foi instaurado o processo de execução n.º 1058200701056026, contra a empresa “A..., Lda”, por dívida ao IEP-Instituto de Estradas de Portugal, devidos pelo não pagamento de taxas

correspondentes à instalação de oito painéis publicitários junto à EN 125, aos Km 31,200 e 31,300, na quantia de € 10.906,68 (informação oficial de fls. 22);

2. A empresa “A..., Lda, com o n.º de contribuinte (...) tem como objecto social “Actividade Publicitária e de Espectáculos” (fls. 13 dos autos);

3. Em 28-08-2007 a executada foi citada (informação oficial de fls. 22);

4. Em 01-10-2007 deu entrada a petição inicial (carimbo apostado no rosto de fls. 5).

3 – DO DIREITO

A decisão recorrida considerou o seguinte (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com maior relevo para o presente recurso)

“- RELATÓRIO

Banco X....., S.A., com demais sinais nos autos, vem intentar a presente Impugnação Judicial do acto de indeferimento do recurso hierárquico deduzido por si das liquidações referentes a taxas de publicidade cobradas pela Z....., no montante de € 908,64.

Para tanto alega, em síntese, que:

- Inexistência de autorização e competência para liquidação e cobrança da taxa;
- Duplicação de colecta uma vez que o Banco em causa liquida anualmente às Câmaras Municipais respectivas as taxas pelas mesmas determinadas para afixação dos elementos publicitários em questão nos presentes processos.

Termina pedindo a anulação dos actos de liquidação.

Junta documentos e arrola testemunhas.

Regularmente citada para contestar a Z....., SA fê-lo por articulado de fls. 65 e segs. pugnado pela improcedência da presente impugnação e suscitando a questão da incompetência territorial deste Tribunal.

A impugnante pronunciou-se sobre a questão da incompetência territorial por articulado de fls. 85 e segs..

Foi dispensada a audiência de inquirição das testemunhas arroladas. Aos autos foi junto o processo instrutor.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu parecer de fls. 150 e segs. dos autos pugnando pela procedência da presente impugnação.

Cumprir decidir.

QUESTÃO PRÉVIA

Vem a impugnada suscitar a questão da incompetência territorial deste Tribunal.

Não lhe assiste razão.

(...).

II. DOS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

(...)

III - FUNDAMENTAÇÃO

(...)

C) QUESTÕES JURÍDICAS A SOLUCIONAR

A questão que se coloca é a de saber se as taxas referidas são ou não devidas.

D) DO DIREITO

Alega a Impugnada que há falta de autorização para liquidação e Cobrança da taxa em referência pela Impugnada uma vez que não tem competência para cobrar as taxas.

Vejam os.

Nesta matéria seguiremos o mais recente Acórdão do STA de 26/06/2013, no recurso n.º 232/13, com o qual concordamos pelo que passamos a transcrever:

(...)

Passando ao caso dos autos retira-se do probatório supra que em causa está a liquidação e execução de taxas de publicidade devidas pela instalação de anúncios junto a estradas que são da competência das Câmaras Municipais e não da Z....., S.A. pelo que a presente impugnação será julgada procedente.

IV. Decisão

Em face do anteriormente exposto, o Tribunal julga procedente a presente oposição.

Custas pela Z....., S.A..

Registe e notifique.

Almada, 11 de Abril de 2014.

DECIDINDO NESTE STA e seguindo de perto o Ac. do STA de 18/06/2014 tirado no rec. 01435/13 no qual o ora Relator interveio como primeiro adjunto:

Previamente se dirá que embora se suscite a nulidade da sentença recorrida no final das conclusões das alegações “b) Ser declarada nula a sentença por violação do disposto alínea d), do n.º 1, do artigo 615º do CPC” a verdade é que não se descortinam as razões de tal pedido nem com recurso à leitura global das alegações que precedem as conclusões. Mas manifesta-se concordância com o expresso pelo Mº Pº no seu parecer sobre esta matéria para o qual se remete.

Quanto ao mais:

Em primeiro lugar, cumpre realçar que o presente recurso foi interposto ao abrigo do regime previsto no artigo 280º n.º 5 do CPPT, segundo o qual, «a existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.».

Trata-se de um recurso previsto para aqueles casos em que a decisão recorrida perfilha solução oposta – relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica – à adoptada em mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau, ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior. Nessa situação, ainda que o valor da causa não ultrapasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de primeira instância, o que impediria, em princípio, o recurso da decisão face ao disposto no n.º 4 do artigo 280º do CPPT (Segundo o qual «não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de primeira instância»), ele torna-se admissível à luz do n.º 5 deste preceito legal.

Daí que, embora o valor da presente causa seja de € 908,64, mais 227,16 euros (conforme resulta dos pontos 1) e 2) do probatório, isto é, não ultrapasse um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de primeira instância, tal recurso poderá ser admissível à luz do mencionado regime legal, já que ele possibilita o recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA com vista à uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito, em conformidade, aliás, com o disposto no artigo 105º da LGT.

Os requisitos destes recursos traduzem-se na necessidade de as decisões em confronto perfilharem «solução oposta» estando em causa o «mesmo fundamento de direito» e ocorrendo «ausência substancial de regulamentação jurídica», conforme decorre à evidência do n.º 5 do art.º 280º do CPPT.

O que pressupõe, naturalmente, uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.

Deste modo, este tipo de recurso pressupõe, forçosamente, que no domínio do mesmo quadro normativo e perante idêntica realidade factual, tenham sido adoptadas soluções jurídicas opostas quanto à mesma questão fundamental de direito. Ou seja, que as decisões em confronto tenham arrancado de situações de facto idênticas e aplicado os mesmos preceitos legais, e que por força de uma diferente interpretação jurídica tenham chegado a conclusões antagónicas.

E porque assim é, a primeira questão a resolver no presente recurso consiste em saber se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois, como resulta expressamente do art. 641º, n.º 5 do CPC, a decisão de admissão do recurso proferida pelo tribunal recorrido não faz caso julgado e não impede o tribunal de recurso de reapreciar a questão.

Como se sabe, este tipo de recurso segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no art. 280º do CPPT, com a disciplina constante dos arts 281º e 282º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no art. 284º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, a fase processual de alegações (e conclusões) tendentes a demonstrar a existência da apontada oposição de julgados (prevista no n.º 3 do art. 284º). Nele não há, sequer, uma fase processual idêntica à prevista no n.º 5 do art. 284º, pelo que não pode ser julgado findo pelo relator por falta de verificação da invocada oposição.

Ao recorrente basta invocar e evidenciar a oposição de julgados no requerimento de interposição do recurso, com vista a vê-lo admitido ao abrigo do n.º 5 do art. 280º do CPPT, pelo que, uma vez admitido o recurso, não está obrigada a levar essa matéria às conclusões da alegação sobre o mérito do recurso que subsequentemente tem de apresentar nos termos previstos no n.º 3 do art. 282º do CPPT. O que, desde logo, afasta a argumentação do Exmº Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal.

Todavia, dado que a decisão de admissão do recurso não vincula o tribunal superior, importa aferir, como se disse, se efectivamente existe a invocada oposição de julgados.

Tal como decorre da leitura da sentença recorrida, a questão em debate na presente impugnação judicial é a de saber se as Z....., S.A., tem competência para licenciar e taxar a afixação de publicidade pela instalação de anúncios junto a estradas que são da competência das Câmaras Municipais e não da Z.....

Na sentença recorrida usando-se fundamentação remissiva para o acórdão do STA de 26/06/2013 no rec. 232/13 considerou-se que a publicidade não estava afixada em plena zona de estrada nacional, onde a sociedade anónima Z....., S.A. (doravante, Z.....) tem pleno domínio, mas sim afixada em

zona de protecção à estrada nacional, onde a Z..... não tem esse poder de domínio, mas tão só de jurisdição com vista à preservação da faixa de protecção. Nesse enquadramento, julgou-se que a Z..... não tinha competência para a liquidação das taxas em causa.

Para assim se decidir, argumentou-se, em suma, que as normas do Dec. Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, foram revogadas pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

«O artigo 10º do DL n.º 13/71 de 28/1 conferia ao tempo dos actos impugnados, à EP - E.P.E, como sucessora legal da JAE, competência para autorizar a implantação de tabuletas ou objectos de Publicidade numa faixa de 100 m para cada lado da zona non aedificand, da estrada nacional Em plena concordância com esta conferência, o artigo 15º do mesmo diploma legal fixava e fixa o valor das taxas a cobrar por cada autorização quejanda

Todavia, o DL n.º 97/88, de 17 de Agosto (artigos 1º e 2º), cometeu às câmaras municipais “sem prejuízo da intervenção necessária de outras entidades”, a competência para licenciar a afixação de publicidade na área do respectivo concelho, estipulando, porém, que “a deliberação (...) deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente (...) a Junta Autónoma de Estradas”.

Daqui resulta que a JAE, tal como os seus legais sucessores, a não ser no espaço da Zona da Estrada, em que tem pleno domínio, deixou de ter competência para autorizar a afixação de publicidade na Zona de protecção das estradas nacionais Na parte do seu dispositivo incompatível com os artigos 10 e 2º do DL n.º 97/88, o artigo 100 do DL n.º 13/71 está, afinal, tacitamente revogado.

À Impugnante no que à faixa de protecção concerne, compete agora emitir parecer obrigatório, parecer que, ao que decorre do n.º 2 do DL n.º 97/88, deve ser solicitado pela Câmara Municipal.».

Ora, também no acórdão fundamento, proferido em processo de oposição a execução fiscal, foi apreciada e decidida a questão da habilitação legal do Instituto de Estradas de Portugal (actual Z....., S.A.) para a liquidação e cobrança de taxa de publicidade, no pressuposto de que a questão constituía fundamento de oposição à luz da alínea a) do art. 204º do CPPT.

E nele julgou-se que, ao contrário do que era defendido pelo oponente/recorrente, as normas do Dec. Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, não haviam sido revogadas pela Lei n.º 97/88. Como nele se deixou afirmado, «...temos por excessiva e errónea a conclusão da ora recorrente, de que «Com a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para “licenciar”, ou “autorizar”, ou “aprovar” a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a EP, Estradas de Portugal, E.P.E. (outrora Junta Autónoma de Estradas)».

«Ora, a entidade exequente, IEP-Instituto de Estradas de Portugal, tem competência atribuída por lei, nos sobreditos termos, para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade».

Julgou-se, portanto, que o IEP-Instituto de Estradas de Portugal gozava de habilitação legal ou competência para a cobrança por meio de execução fiscal de taxas de licença para a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade na denominada zona de protecção à estrada.

Sendo assim, não há dúvida que as decisões em confronto convocaram realidades factuais semelhantes e apelaram às mesmas normas jurídicas, decidindo de modo oposto a mesma questão fundamental de direito.

Tanto basta para se concluir que se verificam os requisitos previstos no n.º 5 do art. 280º do CPPT, razão pela qual passaremos de imediato ao conhecimento do mérito do recurso, avaliando se a decisão recorrida decidiu, ou não, com acerto.

A questão a decidir neste recurso é, como vimos, a de saber quem é a entidade competente para licenciar e, conseqüentemente, tributar a afixação de tabuletas de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais.

Trata-se de questão que actualmente tem obtido resposta idêntica tanto na Secção de Contencioso Tributário (na vertente da tributação do licenciamento) como na Secção de Contencioso Administrativo (na vertente do licenciamento em si), como se pode ver pelos acórdãos proferidos por esta Secção de 26/06/2013, no rec. n.º 0232/13, e de 4/06/2014, no rec. n.º 01730/13, e pela Secção de Contencioso Administrativo de 20/02/2014, nos recs. n.ºs 01854/13; 01597/13; 01786/13; 01814/13; 01340/13; 01415/13; 01813/13; 01500/13; 0604/13; 01417/13; 0983/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01500/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01814/13; de 3/04/2014, nos recs. n.º 01815/13; 01896/13; 01600/13; 01741/13; 01792/13; 01499/13; 01556/13; 024/14; de 15/05/2014, nos recs. n.º 0133/14; 0135/14; 0140/14; 01516/13; de 29/04/2014, no rec. n.º 073/14, e de 26/06/2014, no rec. n.º 0232/13, traduzindo uma jurisprudência que actualmente se pode considerar consolidada.

Esta resposta foi inicialmente dada pelo referido acórdão desta Secção no recurso n.º 0232/13, cuja fundamentação sufragamos na íntegra, e que posteriormente foi acolhida pela Secção de Contencioso Administrativo.

Nesse acórdão deixou-se explicitado o seguinte:

«3.1. O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição

abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi);

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (n.º 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)”.

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”.

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub iudice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.».

Por conseguinte, de acordo com o enquadramento legal explicitado, mesmo admitindo que o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, se mantém em vigor, a verdade é que não oferece dúvidas que por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76 e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, o inciso “aprovação ou licença” constante do art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, foi derogado e desgraduado na emissão de “parecer” das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. Deve, assim, o procedimento ser iniciado junto das câmaras municipais que procederão à consulta das entidades competentes para a emissão do respectivo parecer.

E limitando-se a competência da recorrente (Z.....) à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, não lhe pode competir a iniciativa de liquidar as taxas por tal licenciamento.

4-DECISÃO:

A sentença não merece, pois, qualquer censura, pelo que se confirma.
Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Coligação. Requisitos de admissão.

Sumário:

- I — Embora não haja norma legal que preveja a coligação de oponentes, não haverá obstáculo a que ela ocorra, se se verificarem os requisitos em que a coligação é admitida pelo CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do artigo 2.º, alínea c), do CPPT.*
- II — Ou seja, é permitida a coligação de autores quando seja a mesma e única a causa de pedir, quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência, ou quando a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito, nos termos do artigo 30.º do CPC.*
- III — Não se verificando qualquer dos referidos requisitos, a coligação de oponentes constitui excepção dilatória, nos termos do artigo 494.º, alínea f), do CPC, pelo que o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância [alínea e) do n.º 1 do artigo 288.º do CPC].*
- IV — Tendo os oponentes deduzido oposição com uma causa de pedir comum e outras próprias de cada um deles, não se justifica que a oposição prossiga para conhecimento daquela, motivo por que não há que notificar os oponentes nos termos do artigo 31.º-A do CPC.*

Processo n.º 1310/14-30.

Recorrentes: A... e B...

Recorrido: IGFSS, I. P. — Secção de Processo Executivo de Braga.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A..... e B....., inconformados, recorreram da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga (TAF de Braga) datada de 18 de Junho de 2014, que julgou inútil a lide no que respeita à Oponente C..... e absolveu a entidade exequente da instância quanto aos demais oponentes, na oposição deduzida por C....., A....., e B....., no processo de execução fiscal n.º 0301200601153900 e apensos, instaurados em nome de D..... Lda, referente a contribuições e cotizações em dívida à Segurança Social relativas ao período de entre Março de 2002 e Dezembro de 2008, no montante de € 68.172,69 acrescido dos juros de mora respectivos.

Alegaram, tendo concluído como se segue:

A) — Objecto do Recurso

1-Vem o presente recurso da sentença do Tribunal a quo, que absolveu a requerente da instância, da oposição deduzida pelos recorrentes, com a fundamentação de que tendo-se invocado a prescrição de dívidas executadas — não ser legal a coligação dos oponentes, por não se verificarem os pressupostos do artº. 30º, nºs 1 e 2, do anterior C. Proc. Civil (e actual artº. 36º do N.C.Pr C.), e, assim, tal consubstanciar uma excepção dilatória (artº. 577º, alínea f), do actual C.P.C.), a determinar dever o Juiz abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância (artº. 278º, nº 1, e), do actual C.P.C.).

B) — Indevida aplicação e interpretação, na sentença, do artº. 30º, nº2, do (anterior) C. Pr. Civil

2-De acordo com os artºs 30º, nº 2, do anterior C. Pr. C., e identicamente de acordo com o artº. 36º, nº 2, do N.C.Pr.C., e, também, à luz do artº. 12º, nº 1, b), segunda parte, do C. Pr. T. A. F. - é lícita a coligação, quando, “sendo embora diferente a causa de pedir, todavia a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente... da interpretação e aplicação das mesmas regras do direito...”

3-ORA, no caso dos autos, as procedências dos pedidos de prescrição, deduzidos pelos oponentes — obviamente que “dependem essencialmente da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito”.

Ou seja, das mesmas regras que disciplinam a prescrição das dívidas exequendas.

E, tanto mais, dado o disposto no artº. 175º do C. Pr. e Pr. T. (conhecimento officioso).

4-Consequentemente, no caso dos autos verifica-se a legalidade da Coligação, à luz dos referidos preceitos.

5-Consequentemente a sentença recorrida ao qualificar a coligação dos autos de “ilegal” e ao absolver a exequente da instância, **ofendeu o conteúdo normativo, como referido, do cit. Artº. 30º, nº 2, segunda parte, do C. Pr. C. (anterior).**

E, como tal, deve revogar-se e proceder o recurso, ordenando-se o prosseguimento da oposição (artº. 205º da C.R. e artº. 639º, nº 2, a), do N. C, Pr. C.).

C) – Artºs 6º e 547º do N.C.Pr. Civil e 7º do C. Proc. Trib. Ad.. – Artºs 31º - A do Anterior C. Pr. Civil, 38º do N.C.Pr.Civil e 12º, nº3, do C. Pr. Tr. Ad. e F.

6-Por sua vez, na verdade, dispõe o dito artº. 31-A, do anterior C.Pr.C. e igualmente o referido artº. 38º do actual, de que ocorrendo coligação ilegal, o Juiz notificará o autor, ou os autores, para indicarem quais os pedidos que pretendem ver apreciados no processo — e, assim, ultrapassarem a ilegalidade, pois o processo seguirá quanto a tais pedidos, e só quanto aos restantes ocorrerá absolvição da instância (que não dos pedidos).

E, identicamente, dispõe o referido artº. 12, nº 3, de que havendo coligação sem que entre os pedidos exista a conexão exigida, o juiz notificará o autor ou autores para, no prazo de 10 dias, indicarem o pedido, ou pedidos, que pretendem ver apreciados no processo.

7-ORA, na sentença recorrida não se fez a aplicação de tais referidos preceitos, e em epígrafe.

8-E, assim, existe manifesta violação na sentença recorrida, das referidas normas jurídicas, por omissão da sua postulada aplicação nos autos (artº. 20º, nº 4 da C.R., artº. 6º da C. H. D. H. e artº. 5º, nº3, do N.C. P.C.)

Cuja colação e obediência é constitucionalmente obrigatória (artº. 205º da C.R.P.).

E, assim, incorrendo a sentença na nulidade prevista no artº. 668º, nº 1, d), primeira parte, do anterior C. Pr. Civil e no artº. 615, nº 1, d), primeira parte, do N.C.Pr.C.

9-Consequentemente deve revogar-se a sentença recorrida e determinar-se a notificação dos oponentes nos termos dos referidos artºs 31º A, nº 2, do anterior C. Pr. C., 38º, nº2, do N.C.Pr.C. e 12º, nº3, do C.Pr.T.A.F.

Termos em que, e nos mais de direito, deve proceder o recurso, revogando-se a sentença recorrida e ordenando-se o prosseguimento dos autos para conhecimento do mérito ou, quando não, sem prescindir, e subsidiariamente — revogando-se a sentença recorrida e determinando-se a notificação dos oponentes para indicarem quais os pedidos que pretendem ver apreciados no processo.

ASSIM, SE FAZENDO JUSTIÇA,

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. No essencial, entende que, quanto à nulidade por omissão de pronúncia, esta não existe pois que o tribunal *a quo* entendeu verificar-se a excepção dilatória da coligação ilegal, logo, absolveu o exequente da instância.

Quanto à questão da coligação entendeu que respeitando as dívidas revertidas contra os ora recorrentes, a períodos temporais distintos, não são essencialmente os mesmos factos de que depende a apreciação dos pedidos, como poderão não ser as mesmas regras de direito a aplicar.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A decisão recorrida tem o seguinte teor, na parte com interesse:

“Da coligação ilegal

Vem a Entidade Exequente invocar a coligação ilegal dos Oponentes por considerar não verificados os pressupostos para que ocorra a coligação dos Oponentes.

Os Oponentes defenderam no entanto a legalidade da coligação, atento o disposto no artigo 12º n.º 1 do CPTA.

Cumpre apreciar e decidir.

Na falta de disposição legal no âmbito do CPPT a regular a coligação de autores há que avocar o que dispõe para o efeito o CPC, por força do determinado no artigo 2º alínea c) do CPPT.

Com efeito, estatua o n.º 1 do artigo 30º do CPC (à data dos factos, actual artigo 36º do CPC) que “é permitida a coligação de autores contra um ou vários réus e é permitido a um autor demandar conjuntamente vários réus, por pedidos diferentes, quando a causa de pedir seja a mesma e única ou quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência”.

A par, alude o n.º 2 do mesmo normativo legal que “é igualmente lícita a coligação quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas de contratos perfeitamente análogas”

Assim, quando a causa de pedir for a mesma e única ou ainda quando, sendo diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito é permitida a coligação de vários autores contra um mesmo réu.

Não obstante, como decidido pelo STA em Aresto de 17.10.2012, rec. 0702/12 “o n.º 1 do art. 30.º do CPC, para permitir a coligação de autores com fundamento na mesma causa pedir não se basta com a exigência dessa identidade, exigindo ainda que a causa de pedir seja única (se bem interpretamos a norma, não no sentido de uma só, mas no de que não existam outras causas de pedir que não sejam comuns a todos os autores). E bem se entende essa exigência: na verdade, não faria sentido permitir a coligação de autores que, a par da mesma causa de pedir, invocassem, cada um deles, causas de pedir próprias, sob pena de as razões de economia processual justificativas da coligação saírem postergadas.”

Ora, conforme se extrai do disposto no actual n.º 4 do artigo 581º do CPC, causa de pedir é o facto jurídico que suporta a pretensão deduzida, é o facto jurídico concreto gerador do direito invocado pelo autor e em que este baseia o pedido.

In casu, atendendo ao facto do despacho de reversão contra a Oponente C..... ter sido revogado em 7.10.2011, na sequência da apresentação dos presentes autos (cfr. despacho junto aos autos a fls. 107 a 110 dos autos), impõe-se apreciar e decidir da coligação ilegal do Oponente A..... e B.....

Ora, apesar de ambos invocarem a inexistência de demonstração de culpa pela inexistência de património da devedora originária para pagamento das quantias exequendas, vem outrossim invocada a prescrição das quantias exequendas.

Com efeito, apesar de ambos invocarem a prescrição, a verdade é que os factos sobre que estes recaem não são os mesmos.

Senão vejamos.

Por despacho da Entidade Exequenda foram declaradas prescritas as quantias exequendas respeitantes aos períodos anteriores a 12/2004, continuando os presentes autos pelas demais dívidas (cfr. fls. 115 dos autos).

Assim, atendendo às dívidas que compreendem o período de 2004/12 e 2008/12, constatamos que as dívidas revertidas contra os aqui Oponentes não respeitam ao mesmo período temporal.

Assim, as dívidas revertidas contra A..... respeitam aos períodos de 2004/12 a 2008/12, enquanto que as dívidas pelas quais a Oponente B..... foi chamada a responder dizem respeito ao período compreendido entre 2007/11 e 2008/08 (cfr. fls. 143 a 147 dos autos).

Como tal, concluímos que não estamos perante a mesma causa de pedir, na medida em que os factos são distintos, podendo inclusive estar-se perante causas de interrupção e/ou suspensão distintos.

Ademais, também não se verifica o pressuposto estabelecido no n.º 2 do artigo 30º do CPC na medida em que se conclui pela autonomia da causa de pedir no que respeita aos factos e/ou interpretação e aplicação das regras de direito, sendo possível a procedência quanto a uma causa de pedir e a improcedência das demais, uma vez que não se verifica uma qualquer relação de prejudicialidade.

Assim, a coligação não se mostra possível ao abrigo do disposto no artigo 30º do CPC.

Concludentemente, constituindo a coligação ilegal excepção dilatória, nos termos do disposto no actual alínea f) do artigo 577º do CPC, deve o juiz abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância, conforme o previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 278º do CPC (cfr. Acórdão do STA de 17.10.2012, rec. 0702/12 e de 30.10.2013, rec. 979/12).”

Nada mais há com interesse.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão decidida na sentença recorrida e impugnada neste recurso que nos vem dirigido, já não é nova e tem sido decidida de forma reiterada e uniforme por este Supremo Tribunal no sentido propugnado pela sentença recorrida.

Em situação muito semelhante já decidiu este Supremo Tribunal no seu acórdão datado de 17/10/2012, recurso n.º 0702/12, o que foi reafirmado pelo acórdão datado de 09/07/2014, recurso n.º 0194/13, tendo-se aí concluído, também pela improcedência do recurso.

Relembrando, mais uma vez, o que ali se escreveu, dir-se-á:

**“2.2.3 DO CONHECIMENTO DOS FUNDAMENTOS DE OPOSIÇÃO PREVIAMENTE À AFE-
RIÇÃO DA LEGALIDADE DA COLIGAÇÃO**

Se bem interpretamos as alegações de recurso, o Recorrente pretende que deveria a Juíza do Tribunal a quo, primeiro, ter conhecido dos fundamentos da oposição e, só depois, em face do juízo formulado, estaria em condições de aferir da existência da conexão prevista no art. 30.º do CPC, em ordem a averiguar da legalidade da coligação.

Salvo o devido respeito, é manifesto o lapso em que incorre. Como bem salientou a decisão recorrida, louvando-se em jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (O acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Novembro de 2008, proferido no processo com o n.º 385/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Fevereiro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratiasac/2008/32240.pdf>), págs. 1318 a 1321 também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/28ec4c03317ddd2e8025750800546f07?OpenDocument>), não pode conhecer-se do mérito da oposição sem que primeiro se estabeleça a regularidade da instância, designadamente a verificação de todos os pressupostos processuais.

Na verdade, a ilegal coligação a coligação de oponentes constitui excepção dilatatória, nos termos do art. 494.º, alínea f), do CPC, pelo que, verificada que seja, o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância [alínea e) do n.º 1 do artigo 288.º do CPC].

Ora, perante uma decisão de absolvição da instância, não pode o juiz conhecer dos fundamentos da oposição.

Por isso, salvo o devido respeito, não faz sentido pretender que deveria conhecer-se dos fundamentos da oposição à execução fiscal com precedência sobre a questão da legalidade da coligação dos Oponentes

Assim, o recurso também não merece provimento com os fundamentos invocados sob as conclusões 10 e 11.

2.2.4 DA LEGALIDADE DA COLIGAÇÃO DOS Oponentes

Insurge-se também o Recorrente contra a decisão recorrida na parte em que nesta se julgou ilegal a coligação dos Oponentes.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, apesar de admitir que a coligação é possível nas situações em que o CPC a prevê, considerou que no caso não se verifica a conexão de que o art. 30.º daquele Código a faz depender, designadamente porque nem as causas de pedir invocadas por um e outro oponente são as mesmas, nem existe prejudicialidade ou dependência entre os pedidos formulados por um e outro, nem, sendo diferentes as causas de pedir, a procedência dos pedidos depende da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito.

Nesse entendimento, absolveu a Fazenda Publicidade da instância por considerar verificada a excepção dilatatória de ilegal coligação dos Oponentes.

O Recorrente discorda deste entendimento. Alega, em síntese, que «os oponentes não violaram o disposto no artigo 30.º do CPC já que a causa de pedir é a mesma e, mesmo que assim não fosse, a procedência dos respectivos pedidos sempre estaria dependente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito».

A nosso ver, a decisão recorrida foi bem explícita quanto aos motivos por que entende não estarem verificados os pressupostos da coligação de autores requeridos pelo n.º 2 do art. 30.º do CPC (Como bem realçou a Juíza do Tribunal a quo, é à luz deste preceito, aplicável ex vi da alínea c) do art. 2.º do CPPT, que deverá aferir-se a legalidade da coligação.

Neste sentido, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit, volume III, anotação 11 ao art. 206.º, págs. 542/543, com indicação de jurisprudência.): as causas de pedir invocadas por um e outro Oponente são diferentes, não existe entre os pedidos formulados qualquer relação de prejudicialidade ou dependência e, sendo diferentes as causas de pedir, a procedência dos pedidos não depende da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito.

Recordemos a redacção dos dois primeiros números do art. 30.º do CPC:

«1. É permitida a coligação de autores contra um ou vários réus e é permitido a um autor demandar conjuntamente vários réus, por pedidos diferentes, quando a causa de pedir seja a mesma e única ou quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência.

2. É igualmente lícita a coligação quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas de contratos perfeitamente análogas.

Ou seja, «aplicando o regime do art. 30.º do CPC, adaptado ao processo de oposição à execução fiscal, será admissível a coligação de oponentes quando a causa de pedir (factos jurídicos de que emerge o pedido de extinção ou suspensão da execução fiscal) seja a mesma e única e quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas de contratos perfeitamente análogas» (JORGE LOPES DE SOUSA, *idem*, pág. 542.).

Começando pela alegação do Recorrente de que a causa de pedir é a mesma.

Causa de pedir; recorde-se, é o facto jurídico que suporta a pretensão deduzida (cfr: art. 498.º, n.º 4, do CPC); é o facto (ou conjunto de factos) que à luz da ordem normativa desencadeia consequências jurídicas; é o facto jurídico concreto gerador do direito invocado pelo autor e em que este baseia o pedido.

Os Oponentes invocaram a mesma causa de pedir?

Prima facie, diríamos que algumas das causas de pedir invocadas por ambos os Oponentes são as mesmas; a saber: a falta de responsabilidade pela dívida exequenda, a prescrição e a falta de notificação dentro do prazo da caducidade. Mas, numa análise mais detalhada, concluímos que só a falta de notificação dentro do prazo da caducidade pode considerar-se como a mesma causa de pedir invocada pelos dois.

Desde logo, no que concerne à falta de responsabilidade pela dívida exequenda, fundamento invocado por ambos os Oponentes, enquanto o Oponente a faz assentar na falta de culpa pela insuficiência do património da sociedade originária devedora para responder pelas dívidas exequendas, a Oponente apoia-a na falta de exercício efectivo de funções de gerência, pelo que não pode afirmar-se que a causa de pedir seja a mesma.

Por outro lado, a própria prescrição, invocada por ambos os Oponentes como causa de pedir, apesar de integrar o mesmo fundamento de oposição à execução fiscal, não constitui a mesma causa de pedir; pois está dependente de factos diferentes para um e outro Oponente, sendo, designadamente, que eventuais causas de interrupção e suspensão serão diferentes para um e outro.

Só a falta de notificação dentro do prazo da caducidade, porque a notificação relevante será a que se refere ao devedor originário, e não a dos responsáveis subsidiários (Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 34 d) ao art. 204.º, págs. 491/492.) (que, para este efeito, é irrelevante), poderá considerar-se a mesma causa de pedir, uma causa de pedir comum a ambos os Oponentes.

No entanto, o n.º 1 do art. 30.º do CPC, para permitir a coligação de autores com fundamento na mesma causa pedir não se basta com a exigência dessa identidade, exigindo ainda que a causa de pedir seja única (se bem interpretamos a norma, não no sentido de uma só, mas no de que não existam outras causas de pedir que não sejam comuns a todos os autores).

E bem se entende essa exigência: na verdade, não faria sentido permitir a coligação de autores que, a par da mesma causa de pedir, invocassem, cada um deles, causas de pedir próprias, sob pena de as razões de economia processual justificativas da coligação saírem postergadas. É o que se passa no caso sub judice, em que, a par de uma causa de pedir comum a ambos os Oponentes, existem causas de pedir próprias de cada um.

Alega também o Recorrente, a fim de justificar a admissibilidade da coligação dos Oponentes que «a procedência dos respectivos pedidos sempre estaria dependente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito».

Salvo o devido respeito, é manifesta a falta de razão do Recorrente. Tal resulta à evidência no caso da falta de responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda e pela prescrição, causas de pedir invocadas por ambos os Oponentes. Relativamente a essas causas de pedir, os factos não serão seguramente os mesmos e também as regras de direito a aplicar não serão ou, pelo menos, poderão não ser as mesmas. Na verdade, a fim de integrar a primeira dessas causas de pedir, enquanto o Oponente alega a falta de culpa pela situação de insuficiência patrimonial da sociedade originária devedora, a Oponente alega a falta de exercício da gerência; quanto à segunda, como dissemos já, os factos relevantes, designadamente os que respeitam a eventuais causas de interrupção e de suspensão serão diferentes para um e outro. O que, tudo, exige ou, pelo menos, pode exigir a interpretação e aplicação de regras jurídicas diferentes.

Por outro lado, como bem registou a Juíza do Tribunal a quo, também não existe entre os pedidos qualquer prejudicialidade ou dependência.

O que significa que bem andou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto ao considerar ilegal a coligação dos Oponentes.

Note-se que nenhum sentido faria ordenar a prossecução da oposição à execução fiscal para conhecer da causa de pedir comum a ambos os Oponentes, absolvendo-se a Fazenda Pública da ins-

tância quanto ao demais. É que, nessa eventualidade, sempre os Oponentes poderiam propor novas oposições dentro de 30 dias a contar do trânsito em julgado, renovando aí os pedidos com as causas de pedir próprias de cada um, caso em que as novas oposições se considerariam deduzidas na data em que a presente oposição deu entrada (art. 31.º, n.º 5, do CPC, aplicável analogicamente). O que significaria que, em vez das duas oposições que teríamos caso os Oponentes não se tivessem coligado, seríamos confrontados com três oposições, numa pulverização processual de todo contrária ao princípio da celeridade visado pela possibilidade de coligação de autores.

2.2.5 DA NOTIFICAÇÃO DOS Oponentes AO ABRIGO DO art. 31.º-A DO CPC

Finalmente, cumpre averiguar se, como sustenta o Recorrente, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto deveria, ao invés de ter desde já proferido decisão de absolvição da Fazenda Pública da instância, ter previamente ordenado a notificação dos Oponentes ao abrigo do disposto no art. 31.º-A do CPC, ou seja, para, querendo, «por acordo, esclarecerem quais os pedidos que pretendem ver apreciados no processo».

Na decisão recorrida, a Juíza ponderou essa possibilidade, que afastou com o argumento de que «com nenhuma das causas de pedir invocadas, seja a falta de culpa na insuficiência do património, seja o não exercício da gerência, poderia a oposição prosseguir quanto a ambos os Oponentes».

A nosso ver, em abstracto, a oposição à execução fiscal poderia prosseguir para conhecimento da única causa de pedir que, a nosso ver, é comum a ambos os Oponentes, qual seja a notificação para além do termo do prazo da caducidade do direito à liquidação.

Mas, como deixámos já dito, a tal obsta o disposto no n.º 1 do art. 30.º do CPC, que exige que a causa de pedir susceptível de suportar a coligação de autores seja, não só a mesma, como única. O que bem se compreende, pois, como também já ficou referido, da prossecução da oposição para conhecimento dessa causa de pedir comum nenhum ganho resultaria, em termos de economia processual, em face da possibilidade de cada um dos autores coligados poder vir apresentar a sua própria oposição suportada pela causa ou causas de pedir próprias.

Assim, também entendemos não haver lugar àquela notificação, se bem que por motivo diverso do considerado na decisão recorrida.”.

Também na situação concreta dos autos se pode surpreender que os recorrentes invocam fundamentos de oposição, comuns a ambos os oponentes, (1) inexistência da demonstração de culpa pela inexistência de património da devedora originária para pagamento das quantias exequendas, (2) prescrição das quantias exequendas.

Apesar de aparentemente os fundamentos de oposição serem os mesmos, pode-se concluir, como faz a sentença recorrida, que os períodos temporais a considerar para efeitos de apreciação da questão da prescrição são diferentes, o que implica que possam ocorrer diferentes causas de suspensão ou de interrupção e até normas legais com diferentes redacções que foram vigorando ao longo do tempo.

Assim, temos que concluir, também aqui, que se verificam diferentes fundamentos de oposição, pelo que os oponentes estavam impedidos de se coligarem, bem como impedido está o tribunal de formular qualquer convite à regularização da petição de oposição uma vez que não se encontra perante uma causa de pedir única, mas perante diferentes causas de pedir.

Conclui-se, assim, que o recurso não merece provimento.

Pelo exposto, acordam os juízes que compõem esta Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes.

D.N.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Processo n.º 1320/14-30.

Recorrente: ATA – Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., S. A., identificada nos autos, instaurou no TAF do Porto, os presentes autos de execução de julgados (por apenso aos autos do processo de impugnação), tendo em vista a integral execução da sentença proferida pelo TAF do Porto em 15/07/2011 e em que foi julgada procedente a

impugnação, com a conseqüente anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios, relativos ao ano de 2002, identificando como entidade executada a Autoridade Tributária e Aduaneira, peticionando a sua condenação a pagar-lhe a quantia de 26.446,18 € a título de indemnização por prestação de quantia indevida, acrescida de juros de mora vencidos sobre aquela quantia, à taxa de 4%, desde a sua notificação até efectivo e integral pagamento.

Naquele Tribunal foi decidido julgar procedente a pretensão executiva, reconhecendo-se assistir à exequente, o direito à peticionada indemnização por prestação de garantia indevida, no montante de 26.446,18 € e devendo a entidade executada proceder, no prazo de trinta dias, ao pagamento daquela quantia, acrescida dos juros de mora, à taxa legal, contados sobre aquele montante, desde 18/06/2012 (data da notificação da entidade executada para os presentes autos de execução de julgados) até efectivo e integral pagamento.

2. Inconformada, a Fazenda Pública veio recorrer para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

1. Contrariamente ao que se entendeu na sentença recorrida, não pode a Recorrente concordar com a decisão judicial na parte referente ao pagamento dos juros de mora, pelo que o presente recurso é interposto somente quanto à condenação do pagamento dos juros de mora desde 18/06/2012 (data da notificação da entidade executada para os autos de Execução de Julgados) até efectivo e integral pagamento.

2. Em execução da sentença exequenda, a Administração procedeu à anulação das liquidações de IVA de 2002 e de juros compensatórios, em conformidade com o decidido: anulação n.º 1342, no montante de € 74,76, anulação n.º 1343, de € 12.241,60, anulação n.º 1344, de € 198,81 e anulação n.º 1427 de € 435.366,60.

3. Ora, na dita sentença recorrida deu-se como provado que o contribuinte não peticionou, no referido processo de impugnação judicial, a fixação de uma indemnização pela prestação de garantia indevida, tendo apenas requerido tal pedido em sede de Acção de Execução de Julgados.

4. A questão fulcral reside no facto de não tendo o contribuinte exercido esse direito através do referido enxerto no processo tributário ou em requerimento autónomo, não havendo, assim, uma decisão que condenasse a Administração ao pagamento da aludida indemnização pelos prejuízos sofridos pelo contribuinte com a prestação da garantia, não podia esta estar obrigada a pagar-lhe esse tipo de indemnização no âmbito de execução espontânea da decisão anulatória, pelo que não pode considerar-se que existiu mora da AT na reconstituição da plena legalidade no que concerne ao ressarcimento dessas despesas a partir do termo do prazo da execução espontânea do julgado anulatório.

5. Aliás, este fundamento encontra sustentação na sentença recorrida. A saber:

“(…)

Na situação dos autos a sociedade exequente não havia formulado previamente à instauração dos presentes autos de execução de julgados pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, nem tão pouco interpelou a Administração Tributária após transito em julgado da sentença anulatória nesse sentido, mormente com indicação dos encargos que suportou com a garantia prestada. Pelo que na sua ausência não cabia à Administração Tributária espontaneamente, em sede de execução de julgado anulatório, proceder ao pagamento da indemnização, que apenas veio formulada através dos presentes autos de execução’ (sublinhado nosso)

6. Os artigos 100º e 102º da LGT, conjugados com as normas do CPTA sobre a execução de sentenças de anulação de actos administrativos, aplicáveis por força daquele n.º 1 do artigo 102.º da LGT, resulta, pois, que em caso de procedência da impugnação (meio judicial onde foi proferida decisão anulatória da liquidação em causa nestes autos), a Administração fica obrigada a reconstituir a situação jurídica hipotética, repondo a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, por forma a que a ordem jurídica seja reintegrada e o beneficiário da anulação veja reparado os danos sofridos em resultado da prática desse acto (artigo 173.º do CPTA).

7. Ora, como se referiu anteriormente, o contribuinte veio pela primeira vez em sede de Execução de Julgados, suscitar a questão dos encargos com a prestação de duas garantias, pelo que não havia qualquer pedido nem decisão a condenar a AT ao pagamento dos correspondentes encargos, não estando esta obrigada a reconstruir uma situação jurídica hipotética, repondo a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado.

8. Como é sabido, a execução da sentença transitada em julgado é obrigatória para a AT (art. 100º da LGT) que a deve cumprir espontaneamente, no prazo de 3 meses (nos termos do n.º 1 do art. 175º do CPTA) ou no prazo de 30 dias, se a execução consistir apenas no pagamento de quantia certa (nº 3 do mesmo artigo).

9. A sentença exequenda nos autos de Execução de Julgados, constitui uma sentença anulatória, devendo a Administração reconstituir a situação hipotética que existiria à data do trânsito em julgado, como se o acto ilegal não tivesse sido praticado, na sequência do que determina o n.º 1 do art. 175º do CPTA.

10. A execução segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos, sendo que, em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea (n.ºs. 1 e 2 do art. 102º da LGT). (sublinhado nosso)

11. Por outro lado, nos termos do n.º 2 do art. 146º do CPPT, “o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão». E decorrido o prazo de execução espontânea sem que a sentença seja cumprida, pode, então, o interessado requerer ao Tribunal Tributário que a tiver proferido (em 1º grau de jurisdição) a respectiva execução (n.º3 do citado art. 146º e n.º 1 do art. 176º do CPTA).

12. E somente depois de decorrido o referido prazo de execução espontânea por parte da AT «... o credor da restituição de tributo pago, terá direito a juros de mora.

13. Tendo a sentença recorrida determinado que deve a “Entidade Executada proceder, no prazo de trinta (30) dias, ao pagamento daquela quantia...” (indenização por prestação de garantia indevida), essa obrigação mantém-se durante o prazo da execução espontânea do julgado — 30 dias, nos termos do artigo 170.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável por força do artigo 102º, n.º 1, da LGT, e 146º, n.º 1, do CPPT.

14. Como se referiu anteriormente, a questão colocada no recurso é apenas a de saber se são ou não devidos os correspondentes juros de mora.

15. É nosso entendimento que os mesmos não são devidos, como já referimos anteriormente, O prazo de execução espontânea deste julgado — 30 dias — ainda não decorreu, pois a sentença recorrida foi notificada à Administração em 12/03/2014, pelo que ainda não ocorreu o trânsito da respectiva decisão.

16. Assim, atento o disposto no artigo 102º, n.º 1 da LGT, os processos de execução de julgados dos tribunais tributários são regulados pelas normas aplicáveis à execução de julgados dos tribunais administrativos, a saber artigos 170º e segs. do CPTA.

17. Estabelecendo no que respeita à eficácia das sentenças, o n.º 1 do artigo 160º do CPTA que “Os prazos dentro dos quais se impõe à Administração a execução das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos correm a partir do respectivo trânsito em julgado”. (sublinhado nosso)

18. Facto é, que por regra os recursos das decisões proferidas pelos tribunais administrativos têm efeito suspensivo, cfr artigo 143º, n.º 1 do CPTA e assim o sustentam Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, in Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos 3ª edição revista 2010, pág. 1046.

19. Segundo aqueles autores, compreende-se por isso, que a Administração também só tenha de executar as sentenças a partir do respectivo trânsito em julgado, cfr. artigo 160º, n.º 1 do CPTA, uma vez que, só a partir desse momento se impõe verdadeiramente o princípio da obrigatoriedade das decisões judiciais, cfr. artigo 158º, n.º 1 do CPTA.

20. No presente caso, atendendo ao facto de ainda não existir uma decisão transitada em julgado que confirme o incumprimento do pagamento referente aos encargos com a prestação das garantias, a Administração não está ainda a incumprir o prazo para a execução espontânea da sentença, como é evidente, os mesmos não são devidos.

21. E, como decidiu esse Supremo Tribunal, no Acórdão de 24-11-2010, proferido no Processo n.º01103/09, em situação semelhante, cuja doutrina (nesta parte) subscrevemos:

22. «(...) quanto aos “juros moratórios”, uma vez que não houve prévia condenação da Administração ao pagamento da indemnização pelos prejuízos sofridos pelo contribuinte com a prestação da garantia, não estando, assim, esta obrigada a pagar-lhe esse tipo de indemnização no âmbito da execução espontânea da decisão anulatória, não pode considerar-se, como considera o Recorrente, que existiu atraso ou mora da Administração na reconstituição da plena legalidade no que concerne ao ressarcimento dessas despesas a partir do termo do prazo da execução espontânea do julgado anulatório» (publicado em www.dgsi.pt).

23. E assim sendo — como é —, contrariamente ao decidido na sentença recorrida, não são devidos ao contribuinte quaisquer juros.

24. Além do mais não se entende a razão pela qual o início da contagem dos juros deve ser a partir da citação da Entidade demandada na acção de execução. Assim, do confronto do n.º 1 e 2 do artigo 219º do CPC resulta que tanto a citação como a notificação servem para dar conhecimento de um facto ou chamar alguém a juízo. A citação destina-se, essencialmente, a dar conhecimento ao réu de que contra ele foi proposta uma acção, de forma a possibilitar a sua defesa. Mais, a citação constitui um acto essencial para efeitos de realização do princípio do contraditório, visto que dá as partes a oportunidade de defesa.

25. Perante estes conceitos e funções da citação, não se compreende como se pode através da citação vir determinar que é a partir deste momento que a Administração fica na obrigada ao pagamento dos

correspondentes juros de mora. Sendo que estes, são de aplicar exactamente quando a Administração incumpra o prazo para a execução espontânea da sentença, entrando, assim, numa situação de mora.

26. Ao assim não entender, a douta sentença recorrida procedeu a uma menos correcta interpretação e aplicação da lei, sendo desconforme com todos os preceito legais acima referidos, e, em consequência, não merece ser confirmada na parte referente aos juros de mora.

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

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público emitiu parecer, pronunciando-se pela procedência do recurso, conforme se transcreve:

Recorre a Autoridade Tributária e Aduaneira da sentença do TAF do Porto de 27.02.2014 que, julgando procedente a pretensão executiva deduzida pela firma A..... SA, condenou a ora recorrente no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, no montante de € 26.446,18, quantia esta a ser paga no prazo de 30 dias, acrescida de juros de mora, à taxa legal, contados sobre aquele montante desde 18.06.2012 (data da notificação da entidade executada para os presentes autos de execução de julgados) até efectivo e integral pagamento.

É o segmento relativo aos juros de mora que vem questionado no presente recurso.

Vejamos:

A execução pela Administração da sentença anulatória de acto administrativo “corresponde à noção de cumprir, de dar seguimento à transformação operada pela sentença: a execução de sentença de anulação do acto administrativo consubstancia-se na execução voluntária, no cumprimento pelo próprio obrigado (a Administração), dos deveres que se lhe impõem” (cfr. Mário Aroso de Almeida, in “Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes”, pág. 25).

O dever de executar a sentença anulatória consubstanciado, nos termos legais, pela reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, implica que a Administração extraia “todas as consequências jurídicas da anulação decretada pelo tribunal” através da “prática de actos jurídicos e operações materiais necessários à reintegração efectiva da ordem jurídica violada” (1) — art. 100.º da LGT e 173º do CPTA.

De facto, em caso de procedência total ou parcial de impugnação judicial a AT está obrigada à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei (art. 100º da LGT, redacção da Lei n. 64- B/2011, de 30 de Dez.).

No que especificamente respeita à indemnização por prestação de garantia indevida há lugar a indemnização, pelos prejuízos resultantes da sua prestação, nos precisos termos dos n.ºs. 1 a 3 do art. 53.º, n.º 1 da LGT.

Refere Mário Aroso de Almeida, in “Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes”, pág. 25, que a mesma, segundo Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in LGT Anotada e comentada, 4ª edição, pgs. 869, “(a) pesar de neste art. 100º se fazer referência apenas a juros indemnizatórios, o sujeito passivo poderá ter também direito a juros de mora, nos termos do n.º 4 do art. 43º, aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro”.

Sendo presentemente pacífica a jurisprudência no sentido de que pedido pode ser formulado em execução de sentença anulatória, a questão que a recorrente coloca prende-se unicamente com os juros de mora que foram fixados na sentença.

Os juros moratórios têm por finalidade a reparação do dano moratório decorrente da não realização da prestação em causa no tempo devido

Embora a indemnização por prestação de garantia indevida se compagine com o dever de reconstituição plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, a verdade é que a mesma, como assinala Jorge Lopes de Sousa, in CPPT Anotado e Comentado, 6ª edição, vol. III, a págs. 240, “não se insere no âmbito da execução espontânea (designadamente porque a administração tributária nem saberá exactamente o que o impugnante despendeu com a prestação de garantia)”.

Assim, tendo sido formulado em execução de sentença o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, não podem crescer juros moratórios à indemnização fixada uma vez que inexistente incumprimento gerador de dano moratório a ressarcir (cfr., nesse sentido, os doutos Acórdãos deste Supremo Tribunal de 24-11-2010 e de 18-06-2014 - Recs. n.ºs 01103/09 e 01062/12).

Concluo, em face do exposto, pela procedência do presente recurso e, nessa medida, pela revogação da sentença recorrida quanto ao segmento que vem sindicado.

5. Cumpre apreciar e decidir.

Considerando o valor da acção e o disposto no artigo 151 do CPTA foi suscitada a incompetência do STA para conhecer do recurso em razão da hierarquia.

II. Fundamentos

De facto

1. O Processo de Impugnação n.º 2043/04.6BEPRT deste Tribunal, instaurado pela ali Impugnante, aqui Exequente, A....., SA., NIPC, com vista à anulação da liquidação adicional de IVA referente ao ano de 2002 no valor de 435.366,60 € (liquidação n.º 04205251) e respetivos juros compensatórios, foi julgado procedente por sentença de 15/07/2011 (constante de fls. 324 ss. daquele Processo de Impugnação, apenso aos presentes autos), cujo segmento decisório é o seguinte:

Em consequência do exposto, julga-se totalmente procedente a presente impugnação e, por via disso, anulam-se as seguintes liquidações:

- n.º 04205251 referente a IVA 2002, no valor de € 435.366,60, cujo prazo de pagamento voluntário terminava em 31/08/2004;
- n.º 04205248 referente a IVA (Juros compensatórios) 0209, no valor de € 74,76, cujo prazo de pagamento voluntário terminava em 31/08/2004;
- n.º 04205249 referente a IVA (Juros compensatórios) 0211, no valor de € 12.241,60, cujo prazo de pagamento voluntário terminava em 31/08/2004;
- n.º 04205250 referente a IVA (Juros compensatórios) 0212, no valor de € 198,91, cujo prazo de pagamento voluntário terminava em 31/08/2004.

(cfr. fls. 324 ss. do Processo de Impugnação apenso aos presentes autos)

2. A ali Impugnante e a Fazenda Pública foram notificadas daquela sentença por ofícios de notificação datados de 19/07/2011, expedidos por correio registado naquela data, sentença que transitou em julgado sem que dela tivesse sido interposto recurso.

(cfr. fls. 352-359 do Processo de Impugnação apenso aos presentes autos)

3. A Petição Inicial daquele Processo de Impugnação n.º 2043/04.6BEPRT foi apresentada neste Tribunal em 08/10/2004, nela apenas tendo sido peticionada a anulação da identificação liquidação de IVA e respetivos juros compensatórios.

(cfr. fls. 1 e fls. 2 ss. do Processo de Impugnação apenso aos presentes autos)

4. Para cobrança coerciva da liquidação de IVA e juros compensatórios objeto de impugnação no Processo n.º 2043/04.6BEPRT deste Tribunal foi instaurado o Processo de Execução Fiscal n.º 1805200401071092, para cuja suspensão a sociedade impugnante, aqui exequente, apresentou em 11/10/2004 uma garantia bancária no valor de do CPPT 580.000,00 € emitida pelo Banco (Garantia Bancária n.º 125-02-0665291), a qual, veio a ser cancelada em 31/05/2007.

(cfr. Processo Administrativo apenso aos presentes autos)

5. Com a prestação e manutenção daquela garantia a sociedade aqui Exequente suportou um total de encargos de 17.899,98 €

(cfr. Doc., nº1 junto com a Petição Inicial, a fls. 21 dos autos)

6. Em 22/05/2007 a sociedade impugnante, aqui Exequente, apresentou nova garantia bancária, em substituição da anterior, no mesmo valor de 580.000,00 €, emitida pelo Banco (Garantia Bancária n.º 36230484086730), tendo suportado com a prestação e manutenção desta garantia um total de encargos de 8.546,20 €.

(cfr. Processo Administrativo apenso aos presentes autos e Doc. n.º 2 junto com a Petição Inicial, a fls. 23 dos autos)

7. Em 04/02/2012 o Processo de Execução Fiscal n.º 1805200401071092 foi extinto por anulação, na sequência da sentença de 15/07/2011 proferida no Processo de Impugnação n.º 2043/04.6BEPRT deste Tribunal.

(cfr. Processo Administrativo apenso aos presentes autos)

8. A Petição Inicial dos presentes autos de execução de julgados foi remetida a este Tribunal por correio eletrónico em 17/02/2012 (cujo respetivo original consta de fls. 11 ss.)

(cfr. fls. 1-4 ss. e fls. 11 ss. dos autos)

Questão prévia

Da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso.

A execução de sentenças proferidas nos tribunais tributários é como já tem sido por várias vezes decidido nesta secção do Supremo Tribunal Administrativo regulada pelas normas do Código de processo nos Tribunais Administrativos por força do disposto no artigo 102 /1 da LGT que assim prescreve.

“A execução de sentenças dos tribunais administrativos e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos”.

O regime da execução de sentenças dos tribunais administrativos é regulado no CPTA nos artigos 157 e segs.

O recurso dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário em processo tributário e em processo de execução fiscal são regulados nos termos dos artigos 279 e segs do CPPT.

Mas o n.º 2 do referido artigo 279 do CPPT estipula que os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

Constituindo o a execução de julgados um meio comum à execução administrativa e tributária é forçoso concluir que face ao valor da causa e o disposto no artigo 151/1 do CPTA é o STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer deste recurso.

Efectivamente este STA tem decidido neste sentido e de forma uniforme em vários arestos designadamente, nos acórdãos datados de 09/07/2014, recursos, n.ºs. 0165/14 e 01007/12.

Porque perfilhamos igual entendimento chamamos à colacção o acórdão de que se transcreve no que a tal questão importa:

“A execução das sentenças proferidas pelos tribunais tributários é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 102º da LGT («A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos.»), ou seja, pelo disposto nos arts. 157º e ss. do CPTA. O presente recurso é interposto da sentença proferida nestes autos que improcedeu na totalidade o pedido executivo que havia sido formulado. Ou seja, o presente recurso jurisdicional encontra-se sujeito às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído no n.º 2 do art. 279.º do CPPT («Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos»). Com efeito, a execução de sentença constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há que aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT, sendo certo, além do mais, que toda a tramitação da execução é regulada por este mesmo CPTA.

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

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

No caso, o valor da execução é de 10.228,96€ (juros e capital), que foi o indicado na petição inicial.

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

[...]

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

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

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

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

Decisão

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça 1 UC.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Fonseca de Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) Cfr. Mário Aroso de Almeida, *in ob. cit.* a p. 418, citando Diogo Freitas do Amaral.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Erro na forma de processo. Ineptidão da petição inicial. Nulidade. Fundamentação.

Sumário:

- I — A ineptidão da petição inicial decorrente da deficiente explanação da causa de pedir ou da deficiente formulação do pedido, não se confunde com o erro na forma de processo, são duas realidades jurídico-processuais distintas, pelo que, sobre cada uma delas se impõe que recaia uma decisão própria.*
- II — Saber se a fundamentação da sentença é a correcta ou adequada não é questão que se inclua na eventual nulidade sentença por falta de fundamentação, antes se incluindo no âmbito de eventual erro de julgamento.*
- III — É jurisprudência assente que a nulidade decorrente da falta de fundamentação só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão.*

Processo n.º 1340/14-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A..... LDA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja (TAF de Beja) datada de 1 de Fevereiro de 2013, que absolveu a Fazenda Pública da instância por ineptidão da petição inicial, da impugnação deduzida contra o indeferimento da reclamação graciosa apresentada para substituir a declaração modelo 22 relativa ao ano de 2009, para rectificação da matéria colectável em sede de IRC.

O recurso foi dirigido ao TCA Sul, que por decisão de 25 de Setembro de 2014, se declarou incompetente em razão da hierarquia, entendendo ser competente este Supremo Tribunal, para onde os autos foram enviados.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1ª - O presente recurso é interposto da douta sentença proferida nos autos à margem referenciados, datada de 1 de Fevereiro de 2013, que, em síntese, decide pela ineptidão da petição inicial, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

2ª - A decisão proferida nos presentes autos encontra-se em clara e flagrante contradição com os fundamentos da mesma;

3ª - O que, nos termos do disposto no artigo 668º n.º 1 alínea c) do CPC, por remissão do art.º 2º, alínea e), 99º do CPPT, consubstancia uma causa de NULIDADE DA SENTENÇA.

4ª - O tribunal recorrido afirma expressamente na fundamentação da decisão não concordar com a posição da Fazenda Pública expressa na contestação, sendo que a forma de processo (impugnação) que a A. eleger é a correcta;

5ª - Uma vez que não lobriga que o pedido da impugnante se enquadre em qualquer outra formula processual que não a impugnação;

6ª - Acabando o tribunal “*a quo*”, no entanto e contrariamente à fundamentação por si apresentada, por decidir que a petição inicial é inepta por erro na forma de processo.

7ª - Pelo que, a oposição plasmada entre a decisão e os fundamentos da mesma, integram uma causa de **Nulidade da Sentença** (art.º 668 n.º 1 c));

8ª - Ou, mesmo que assim não se entendesse, não constam da decisão ora recorrida quaisquer fundamentos de facto ou de direito que justifiquem a decisão proferida, o que consubstancia de igual forma uma causa de **Nulidade da Sentença** (art.º 668 n.º 1 b));

Termos em que, nos melhores de direito e sempre com o douto suprimento de V. Exas, deve ser dado provimento ao presente recurso, e por via dele declarada NULA a douta decisão recorrida e substituída por outra que ordene o prosseguimento dos autos até à decisão final.

V.ªs. Exas., no entanto, apreciarão e decidirão como for de JUSTIÇA.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. No essencial o Ministério Público entendeu que no caso dos autos não se verificam as nulidades da sentença, previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 615º do CPC, pois por um lado existe fundamentação e por outro não há contradição entre a fundamentação e a decisão, sendo que, se é verdade que na sentença recorrida se entende que o processo de impugnação é o correcto isso não implica que a petição inicial não possa ser inepta, como se entendeu na decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A declaração de rendimentos do exercício de 2008 da Impugnante, foi corrigida pelos Serviços de Inspecção da Direcção de Serviços de Évora e elaborado documento de correcção único (DCU) que acresceu ao campo 202 do quadro 7 o montante de € 775 000,00 (cf. fls. 9 a 15 do PA);

B) Seguidamente, foi emitida a liquidação n.º 201183100002025 de IRC do exercício de 2008 no montante global de € 198 123,76, dos quais € 184 779,17 de IRC e € 13 344,59 de juros compensatórios, com prazo de pagamento voluntário até 2011.05.04;

C) Em 2011.04.11, na Direcção de Finanças de Évora, deu entrada reclamação graciosa em que a Impugnante solicita que seja considerado como valor da doação do terreno rústico não o valor da venda do prédio em 2010, mas o montante de € 60 000,00;

D) Por despacho de 2011.09.16, comunicado por carta registada com aviso de recepção assinado em 2011.09.26, a reclamação foi indeferida (cf. fls. 65 a 73-v do PA II junto);

E) Em 2011.10.10, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, deu entrada a presente impugnação (cf. carimbo apostado a fls 3 dos autos),

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A recorrente imputa à sentença recorrida duas nulidades, a da contradição entre os fundamentos e a decisão, artigo 668º, n.º 1, alínea c) do VCPC, e a da falta de fundamentação de facto e de direito, artigo 668º, n.º 1, alínea b) do VCPC.

Para podermos apreciar estas duas questões há primeiramente que saber o que se escreveu na sentença recorrida:

“c) *Justificação de Direito:*

A Fazenda Pública e a Digna Procuradora da República defenderam não ser a impugnação o meio próprio em face do pedido.

Vejamos:

O erro na forma de processo ocorre sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza ou valor da acção e constitui nulidade, de conhecimento oficioso: artigos 199º e 202º do Código de Processo Civil (CPC).

O erro na forma de processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal com o recurso à acção.

Entretanto, o pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se quer alcançar: artigo 498/3 do CPC.

Ora, a primeira vista, no requerimento inicial, em rigor, a Impugnante não ataca a liquidação nem lhe imputa qualquer vício.

Contudo, o pedido de ser autorizada a substituir a declaração modelo 22, relativa ao ano de 2009, para rectificação da matéria colectável, corrigindo dessa forma as variações patrimoniais, também não lobrigamos que se enquadre em qualquer outra formula processual, nomeadamente na acção administrativa especial: o pedido não se reconduz à condenação da Administração tributária à prática de acto devido.

No entanto, em causa estão as correcções aritméticas à matéria tributável e, por essa via, supomos - e apenas podemos supor - que a A. pretende atingir a liquidação adicional de IRC do exercício de 2008, pedindo ser autorizada a entregar nova declaração de IRC do exercício de 2008, acto que arrastaria a emissão de nova liquidação, com a conseqüente anulação da liquidação adicional subjacente aos presentes autos.

Não concordamos, pois, com a posição da Fazenda Pública expressa na contestação, que entende estarmos perante um erro na forma de processo. Se a A., em última linha, pretende atacar a liquidação, a forma de processo é a que elegeu: a impugnação

Teremos de concluir, por conseguinte, estarmos perante uma verdadeira e incontornável ineptidão da petição inicial, porque os desvios ao formalismo processual seguido, em relação ao formalismo processual prescrito na lei, não se compaginam com o âmbito e alcance genético de um despacho de aperfeiçoamento: não lhe permite a lei, ao A. a substituição da petição inicial, ao abrigo do disposto no artigo 89º do CPTA, aplicável ex vi artigo 2.c) do CPPT, neste caso de defeito, pelo que lhe é muito mais favorável instaurar nova acção em que impute à liquidação qualquer ilegalidade no modelo do artigo 99º CPTA [(...) designadamente: (a) errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; (b) incompetência; (c) ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; (d) preterição de outras formalidades legais].

III - Decisão

Em face do exposto, por ineptidão da petição inicial, visto o disposto nos artigos 98/1.a) CPPT, 89/1. a).2 CPTA, 288/1.b) e 289/1 CPC, absolvo a Fazenda Pública da instância.”.

Dispõe o artigo 668º do VCPC, sob a epígrafe “Causas de nulidade da sentença”:

1 - É nula a sentença quando:

a) ...

b) Não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;

c) Os fundamentos estejam em oposição com a decisão;

(...).

Quanto à primeira nulidade.

Tem este Supremo Tribunal entendido, e de igual modo a doutrina, que só ocorre a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto e/ou de direito, quando essa falta seja absoluta.

“Esta exigência de fundamentação das decisões judiciais decorre, desde logo, do n.º 1 do art. 205º da CRP, nos termos do qual «As decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei», sendo que, de acordo com o disposto no art. 125º do CPPT e na alínea b) do n.º 1 do art. 668º do CPC (a que, actualmente, corresponde o art. 615º do Novo CPC) a sentença é nula quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Ora, sendo certo que deve distinguir-se entre falta absoluta de motivação e motivação deficiente, medíocre ou errada, também é certo e é jurisprudência assente que esta nulidade só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão – cfr., entre muitos outros, os acs. do STA, de 7/1/2009, rec. n.º 800/08 e de 10/5/73, BMJ 228, 259; e o ac. do STJ, de 8/4/75, BMJ 246, 131).

A insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinário da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade - cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140.

Daí que, como salienta Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, anotações 7 e 8 ao art. 125.º, pp. 357 a 361.) devam «considerar-se como falta absoluta de fundamentação os casos em que ela não tenha relação perceptível com o julgado ou seja ininteligível, situações em que se está perante uma

mera aparência de fundamentação», já que esta se destina «a esclarecer as partes, primordialmente a que tiver ficado vencida, sobre os motivos da decisão, não só para ficar convencida de que não tem razão, mas também porque o conhecimento daqueles é necessário ou, pelo menos, conveniente, para poder impugnar eficazmente a decisão em recurso ou arguir nulidades, designadamente a derivada de eventual contradição entre os fundamentos e a decisão», e, por isso, «quando a fundamentação não for minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu deverá entender-se que se está perante uma nulidade por falta de fundamentação».”, cfr. acórdão datado de 04/03/2015, recurso n.º 01939/13.

Da leitura atenta que se faz desta decisão, podemos retirar da mesma duas pronúncias diferentes e independentes relativamente à petição inicial, a primeira, é a de que na sentença se considera que não ocorre o erro na forma de processo, ou seja, a forma de processo escolhida pela recorrente é a adequada à (eventual) pretensão que pretende fazer valer em juízo (cfr. artigo 199º do VCPC), a segunda, é a de que a sentença considera ocorrer ineptidão da petição inicial decorrente da deficiente exposição dos fundamentos -causa de pedir- e da deficiente formulação do pedido (cfr. artigo 193º do VCPC).

Assim sendo, resultam claros os motivos, fundamentos de facto e de direito, subjacentes à decisão judicial recorrida, percebendo-se com facilidade, aliás, as normas legais e os princípios jurídicos em que se baseia para considerar que ocorre a ineptidão da petição inicial, mas já não o erro na forma de processo.

Saber se a fundamentação é a correcta ou adequada já não é questão que se inclua na eventual nulidade sentença por falta de fundamentação, antes se incluindo no âmbito de eventual erro de julgamento.

Improcede, assim, a invocada nulidade da sentença, por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão (art. 125º do CPPT e alínea b) do n.º 1 do art. 668º do CPC a que corresponde o actual art. 615º do Novo CPC).

Quanto à segunda questão.

Face ao decidido quanto à questão da nulidade por falta de fundamentação, temos necessariamente que concluir pela improcedência da invocada nulidade de oposição entre os fundamentos e a decisão.

Não há qualquer oposição, na sentença recusou-se o deferimento da excepção do erro na forma de processo mas considerou-se inultrapassável a questão da ineptidão da petição inicial.

Ou seja, o fundamento que determinou a absolvição da Fazenda Pública da instância, ineptidão da petição inicial, não se confunde com o erro na forma de processo, são duas realidades jurídico-processuais distintas, pelo que, sobre cada uma delas se impõe que recaia uma decisão própria, tal como aconteceu.

Temos, assim, que concluir que o recurso improcede totalmente.

Pelo exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Graduação de créditos. IMI. Privilégio creditório imobiliário especial. Hipoteca. artigos 122.º do Código do IMI, 744.º n.º 1 do Código Civil e 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Sumário:

Nos termos dos artigos 744.º, n.º 1 do Código Civil e 122º do Código do IMI, gozam de privilégio imobiliário especial sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos a Imposto Municipal sobre Imóveis, os créditos de IMI inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora (...), e nos dois anos anteriores, bem como os respectivos juros de mora (artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março), pelo que devem ser graduados em primeiro lugar, precedendo os créditos garantidos por hipoteca, ex vi do disposto no artigo 751.º do Código Civil.

Processo n.º 1380/14-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: D...
 Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 27 de Novembro de 2013, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 3158/10.7BEPRT, apresentando as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença proferida nos presentes autos, a qual, perante a factualidade e os considerandos sobre o Direito nela expressos, julgou verificados os créditos reclamados e exequendos, graduando-os pela seguinte ordem,

1. Crédito reclamado pelo A....., que goza da garantia da hipoteca, nos seus precisos limites e com limitação dos juros a 3 anos;

2. Crédito reclamado pela FP, referente a IMI e respectivos juros que gozam de privilégio;

3. Crédito reclamado por B....., garantido pela penhora, com segundo registo mais antigo, dentro dos seus limites;

4. Crédito exequendo e juros, que gozam da garantia da penhora, com segundo registo mais antigo, nos seus precisos limites;

5. Crédito reclamado por C....., garantido pela penhora com o último registo, dentro dos seus limites.

B. Não se conforma, porém, a Fazenda Pública com o doutamente decidido, com a ressalva do sempre devido respeito, porquanto não pode a Fazenda Pública concordar com a solução de direito dada, como a seguir se argumentará e concluirá, atendendo ao conspecto dos documentos tidos nos autos.

C. Deu como provado o Tribunal a quo que “(...) Em 17.05.2006, no âmbito da referida execução e para garantia da quantia exequenda foi penhorado o prédio, inscrito na matriz predial urbana da freguesia, sob o artigo 4953-BF (fls. 14 e ss) (...); cfr. ponto 2 da matéria de facto provada; e que

D. “(...) A reclamada deve ainda o montante de €2.029,02, proveniente de IMI, dos anos de 2003, 2004 e 2005, com data limite de pagamento de 2004, 2005 e 2006 (fls. 329 a 332 e 342) (...)”, cfr. ponto 11 da matéria de facto provada.

E. Os créditos de IMI gozam das garantias especiais previstas no CC para a contribuição predial, cfr. art. 122.º, n.º 1, do CIMI, mais concretamente de privilégio imobiliário especial a que se refere o art. 744.º, n.º 1, do CC, com o limite de 3, pelo que a sentença recorrida deveria ter graduado os créditos da seguinte forma.

1. Os créditos reclamados de IMI dos anos de 2003, 2004 e 2005, acrescidos de juros;

2. Crédito reclamado pelo A....., que goza da garantia da hipoteca, nos seus precisos limites e com limitação dos juros a 3 anos;

3. Crédito reclamado por B....., garantido por penhora, dentro dos seus limites;

4. Crédito exequendo e juros, que gozam da garantia da penhora, nos seus precisos limites;

5. Crédito reclamado por C....., garantido por penhora, dentro dos seus limites.

F. Pelo que, não graduando em primeiro lugar os créditos reclamados de IMI dos anos de 2003, 2004 e 2005, a sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento de direito.

Termos em que,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência ser revogada a douta sentença recorrida, em conformidade com as conclusões do recurso e ser substituída por outra nos termos ora alegados.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 444/445 dos autos, concluindo no sentido da *procedência do presente recurso e, em consequência, pela revogação da sentença recorrida no segmento impugnado, determinando-se nova graduação de créditos que posicione os apontados créditos de IMI antes do crédito reclamado pelo A.....*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber a sentença recorrida enferma de erro de julgamento na graduação de créditos a que procedeu, concretamente ao não graduar em primeiro lugar, mas em segundo, após o crédito reclamado pelo A..... garantido por hipoteca, os créditos reclamados de IMI relativos aos anos de 2003, 2004 e 2005, inscritos para cobrança em 2004, 2005 e 2006, respectivamente.

5 – É do seguinte teor o probatório fixado na sentença recorrida:

1. No Serviço de Finanças de Matosinhos foi instaurada a execução fiscal com o número 1821021096869 e apensos, contra D..... com o NIF, para cobrança coerciva da quantia exequenda, no montante de €3.030,6 proveniente de contribuição autárquica dos anos de 2000, 2001, 2002, inscritos para cobrança em 2002 e 2003 (fls. 1 e ss);

2. Em 17.05.2006, no âmbito da referida execução e para garantia da quantia exequenda foi penhorado o prédio, inscrito na matriz predial urbana da freguesia, sob o artigo 4953-BF (fls. 14 e ss.);

3. A penhora foi registada a favor da Fazenda Pública pela AP. 111, de 24.05.2006 (fls. 28);

4. O A..... detém sobre a reclamada um crédito no montante de €167.339,77, garantido por três hipotecas constituídas sobre o prédio penhorado nestes autos, registadas pelas Ap. 61, de 11.12.2000, 65, de 26.02.01, 32, de 13.07.2005 (fls. 17 e ss);

5. O A..... no exercício da sua actividade celebrou com a executada contratos de mutuo com hipoteca (fls. 207 e ss.),

6. B....., Cabeça de Casal da Herança E....., detém sobre a reclamada um crédito, no montante de €25.087,71, garantido por penhora efectuada sobre o imóvel penhorado nestes autos, registada pela Ap. 70, de 21.07.2005 (fls. 313 e ss.);

7. Penhora essa efectuada no âmbito da acção executiva n.º 2167/04.0TBPVZ, do 3.º Juízo de competência Cível do Tribunal Judicial da Póvoa de Varzim (fls. 272 e ss.),

8. C....., SA, por crédito no montante de €25.087,71, garantido por penhora efectuada sobre o imóvel penhorado nestes autos, registada pela Ap. 94, de 24.08.2006 (fls. 316 e ss.);

9. Penhora essa efectuada no âmbito da acção executiva n.º 3687/04.1TBSTS, do 3.º Juízo Cível de Santo Tirso (fls. 296 e ss.),

10. Instaurada com base no documento particular de acordo de pagamento (fls. 304 e ss.)

11. A reclamada deve ainda o montante de €2.029,02, proveniente de IMI, dos anos de 2003, 2004, 2005, com data limite de pagamento de 2004, 2005 e 2006 (fls. 329 a 332 e 342 e ss.)

6 - Apreciando.

6.1 Da graduação de créditos efectuada

A sentença recorrida, a fls. 392 a 401 dos autos, julgou reconhecidos os créditos reclamados e procedeu à graduação destes e dos créditos exequendos pelo produto da venda do bem penhorado da seguinte forma:

1. Crédito reclamado pelo A....., que goza da garantia da hipoteca, nos seus precisos limites e com limitação dos juros a 3 anos;

2. Crédito reclamado pela FP, referente a IMI e respectivos juros que gozam de privilégio;

3. Crédito reclamado por B....., garantido pela penhora, com segundo registo mais antigo, dentro dos seus limites;

4. Crédito exequendo e juros, que gozam da garantia da penhora, com segundo registo mais antigo, nos seus precisos limites;

5. Crédito reclamado por C....., garantido pela penhora com o último registo, dentro dos seus limites.

Alega, porém, a recorrente Fazenda Pública, que, em primeiro lugar, deviam ter sido graduados, não o crédito garantido por hipoteca, mas os créditos reclamados de IMI dos anos de 2003, 2004 e 2005, inscritos para cobrança em 2004, 2005 e 2006, que respeitam ao imóvel penhorado e vendido na execução e que gozam de privilégio imobiliário especial, *ex vi* do disposto nos artigos 122.º, n.º 1 do Código do IMI e 744.º, n.º 1 do Código Civil, preferindo ao crédito garantido hipoteca, ainda que anterior, *ex vi* do disposto no artigo 751.º do Código Civil, imputado, por isso, erro de julgamento à sentença recorrida.

Tem inteira razão a Fazenda Pública.

Os créditos de IMI dos anos de 2003, 2004 e 2005, inscritos para cobrança em 2004, 2005 e 2006, respeitantes ao imóvel penhorado e vendido nos autos de execução gozam de privilégio creditório imobiliário nos termos das disposições conjugadas dos artigos 122.º do CIMI e 744.º do Código Civil, preferindo ao crédito garantido por hipoteca (cfr. o artigo 751.º do Código Civil), pois que a penhora teve lugar e foi registada em 2006 (cfr. os números 2. e 3. do probatório fixado), gozando *as dívidas provenientes de juros de mora (...) dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem* (artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março).

Importa, pois, refazer a graduação efectuada, dando integral provimento ao recurso da Fazenda Pública.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento impugnado, que no demais se mantém, e, em consequência, graduar os créditos reclamados de IMI dos anos de 2003, 2004 e 2005, inscritos para cobrança em 2005, 2006 e 2007, e respectivos

juros de mora, em primeiro lugar, graduando-se ao invés em segundo lugar o crédito reclamado pelo A....., garantido por hipoteca, nos seus precisos termos e com limitação dos juros a três anos. Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados.

Sumário:

*I — A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o STA (n.º 5 do artigo 280.º do CPPT).
Face aos requisitos constantes do citado normativo não se verifica tal oposição se as questões expressa e concretamente apreciadas nas decisões em confronto não são idênticas, antes tendo convocado, interpretado e aplicado realidades e previsões jurídicas diversas.*

Processo n.º 1581/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre, invocando o disposto no n.º 5 do art. 280º do CPPT, da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou improcedente a oposição que deduzira contra a execução fiscal n.º 1805201101217666, contra si instaurada para cobrança coerciva de créditos emergentes de taxa de portagem, coima e custos administrativos liquidados pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., (INIR), no montante global de 375,24 Euros e acrescendo juros de mora.

1.2. No requerimento de interposição do recurso invocou duas questões sobre as quais entende existir oposição entre a sentença recorrida e as indicadas decisões de 1ª instância:

- Nos presentes autos o Tribunal *a quo* não apreciou a excepção da incompetência territorial para decidir a oposição à execução fiscal ao contrário do que se verificou nos invocados processos (que enumerou e identificou) que correram termos no TAF do Porto.

- Nos presentes autos o Tribunal *a quo* também não apreciou a questão da prescrição da dívida exequenda, questão que é de conhecimento oficioso (art. 175º do CPPT) e constitui fundamento de oposição à luz do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 204º do mesmo CPPT, ao contrário do entendimento seguido pelo Tribunal Tributário de Lisboa, no processo n.º 819/12.0BEPRT, 4ª UO que ali correu termos.

1.3. E admitido que foi o recurso e notificado para alegar, o recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I – DAS DECISÕES QUE PERFILHEM SOLUÇÃO OPOSTA RELATIVAMENTE AO MESMO FUNDAMENTO DE DIREITO (Cfr. art. 280º, n.º 5, do CPPT).

1º - O Tribunal “A Quo” é incompetente em razão do território para decidir a matéria dos presentes Autos.

2º - Tal situação, consubstancia uma excepção dilatória, e não devia o Tribunal de 1ª Instância ter apreciado o pedido, importando sim, a remessa dos Autos ao Tribunal competente, que neste caso é o Tribunal Tributário de Lisboa.

3º - De facto, face às disposições conjugadas (dos arts. 12º, n.º 1, 150º e 151º, n.º 1 do CPPT), a competência para decidir da oposição à execução fiscal pertence ao Tribunal Tributário de 1ª instância onde correr a execução fiscal, isto é, ao Tribunal da área do órgão de execução fiscal e, atento o disposto

no art. 17º-A da Lei n.º 25/2006, na redacção anterior às alterações operadas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 (OE para 2012), é o INIR (com sede em Lisboa).

4º - Neste Processo não foi apreciada esta excepção de incompetência territorial, ao contrário dos Processos 825/12.4BEPRT, U.O 4, 820/12.3BEPRT, U.O 3, 811/12.4BEPRT, U.O 4, 814/12.9BEPRT, U.O 4, 801/12.7BEPRT, U.O 3, 799/12.1BEPRT, U.O 4, 821/12.1BEPRT, U.O 3, 823/12.8BEPRT, U.O 4, 793/12.2BEPRT, U.O 3, 809/12.2BEPRT, U.O 3, 819/12.0BEPRT, U.O 4, 813/12BEPRT, 824/12.6BEPRT, U.O 3, todos que correram termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, com o mesmo tipo de factos e intervenientes, tendo os Processos sido remetidos para o Tribunal Tributário de Lisboa.

5º - Pelo que, devia o Tribunal “A Quo” ter declarado incompetência relativa, em razão do território.

6º - E a consequente remessa do Processo para o Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. art. 18º, n.º 1 do C.P.P.T), dando-se precedente por provada a excepção de incompetência territorial invocada.

SEM PRESCINDIR

II – E AINDA, DAS DECISÕES QUE PERFILHEM SOLUÇÃO OPOSTA RELATIVAMENTE AO MESMO FUNDAMENTO DE DIREITO (CFR. art. 280º, n.º 5, DO CPPT).

7º - Existe ainda nos presentes Autos, uma excepção de prescrição da dívida exequenda.

8º - Tal excepção é de conhecimento officioso, e a proceder extingue a execução, sendo um dos seus fundamentos em sede de oposição (artigos 204º, n.º 1, alínea d) e 175º do C.P.P.T).

9º - De facto, a infracção em causa ocorreu em 2009, pelo que “in casu” é aplicável o regime da lei n.º 25/2006 de 30/06, na redacção anterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2010 de 31/12.

10º - Assim, dispunha o artigo 16º-B da lei n.º 25/2006 de 30 de Junho, na redacção que lhe foi introduzida pela lei n.º 67-A/2007 de 31/12, que “as coimas e sanções acessórias previstas na presente lei prescrevem no prazo de dois anos”.

11º - Não se verificou nenhuma causa de interrupção ou de suspensão do prazo de prescrição da coima, aliás, a execução material da coima não foi sequer iniciada.

12º - O Tribunal “A Quo” não apreciou esta excepção de prescrição, ao contrário do Tribunal Tributário de Lisboa, Processo n.º 819/12.0BEPRT, 4º U.O, com o mesmo tipo de factos e intervenientes, tendo sido o agora Recorrente absolvido da instância executiva.

13º - Pelo que, deve o Recorrente ser absolvido da instância executiva, dando-se precedente por provada a excepção de prescrição invocada.

Termina pedindo que a decisão do Tribunal de 1ª instância seja alterada, conduzindo à:

A) Declaração de incompetência relativa, em razão do território, do Tribunal “A Quo”,

B) Consequente remessa do Processo para o Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. art. 18º, n.º 1 do C.P.P.T), dando-se precedente por provada a excepção de incompetência territorial, ou caso assim não se entenda, e sem prescindir,

C) Absolvção da instância executiva do agora Recorrente, dando-se precedente por provada a excepção de prescrição invocada.

1.4. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto por A..... no processo em que deduziu oposição à execução movida pelo INIR:

O recurso interposto é relativo à sentença proferida na oposição apresentada ao processo de execução por coima, taxa de portagem e custos associados, no valor de 374,24 €.

Tendo a mesma sido julgada improcedente, vem agora a invocar-se no recurso interposto que se conheça ainda das questões da incompetência do tribunal e da prescrição.

Apesar do recurso ter sido admitido pelo despacho de fls. 61, afigura-se haver circunstância que obsta ao conhecimento do recurso interposto.

Com efeito, sendo o valor da oposição de 375,24, inferior ao ¼ do valor da alçada que resulta do previsto no art. 280º n.º 4 do C.P.P.T., que, em conjugação com o art. 31º n.º 1 da Lei n.º 52/08, de 1-1-08 (Lei orgânica e de funcionamento dos tribunais - L.O.F.T.J.), é de 1250 €, parece não ser o recurso admissível.

Contudo, será de ouvir previamente as partes antes de declarar tal, e no prazo de 10 dias, nos termos que resultam ora previstos no art. 655º n.º 1 do actual C.P.C., que ao caso é subsidiariamente de aplicar.

Concluindo, o recurso parece não ser de admitir face ao valor, nos termos do art. 280º n.º 4 do C.P.P.T., que, em conjugação com o art. 31º n.º 1 da Lei n.º 52/08, de 1-1-08 (L.O.F.T.J.)»

1.6. Notificadas as partes do teor do Parecer do MP e da questão prévia aí suscitada e para, querendo, se pronunciarem, só o recorrente emitiu pronúncia, nos termos seguintes, além do mais:

«No Requerimento de Interposição de Recurso, nas Alegações e nas respectivas Conclusões, o Recorrente invoca por diversas vezes o art. 280º, n.º 5, do C.P.P.T, destacando também por diversas

vezes nos articulados: “*DAS DECISÕES QUE PERFILHEM SOLUÇÃO OPOSTA RELATIVAMENTE AO MESMO FUNDAMENTO DE DIREITO*”.

Foram cumpridos todos os requisitos do (art. 280º n.º 5, do C.P.P.T), tendo sido indicadas mais de 3 Sentenças de Tribunal de igual grau, com decisões que perfilham solução oposta ao mesmo fundamento de direito.

Neste caso, a existência de alçada não prejudica o direito ao Recurso.

Por esta razão é que se recorreu para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, tendo-se indicado no Requerimento de Interposição de Recurso que se tratava de matéria exclusivamente de Direito (cfr. art. 280º, n.º 1 do C.P.P.T).

O próprio Tribunal “A Quo” aceitou o Recurso, aferindo a legitimidade, a tempestividade e a admissibilidade de Recurso.

Por uma questão de cautela processual, no próprio Requerimento de Interposição de Recurso, o Recorrente indicou com a necessária individualização as decisões que estavam em oposição com a Duta Sentença recorrida, tendo desde logo apresentado uma breve alegação nesse sentido.

NESTES TERMOS,

Deve o presente requerimento ser recebido, seguindo-se os consequentes trâmites legais, e recebido e julgado o Recurso Interposto.»

1.7. Ordenada nova Vista, o MP reiterou a inadmissibilidade do recurso ao abrigo do n.º 5 do art. 280º do CPPT, por o recorrente não alegar os pressupostos quanto à sua admissibilidade, quer quanto à arguição de incompetência territorial (art. 17º n.º 2 do CPPT), quer quanto à existência de três sentenças em contrário, o que não será supérfluo mediante convite, a efectuar nos termos do art. 282º n.º 7 do CPPT.

1.8. Notificadas as partes, só o recorrente se pronunciou reiterando a anterior argumentação e salientando que além da questão da incompetência do Tribunal a quo para decidir a matéria dos presentes autos (o que consubstancia uma excepção dilatória, pelo que não devia o Tribunal recorrido ter apreciado o pedido, mas, antes remeter os autos ao TT de Lisboa), uma outra questão se suscita também nos autos e que não foi apreciada pelo Tribunal: a da prescrição da dívida exequenda, excepção que é de conhecimento officioso e que a proceder extingue a execução, sendo um dos fundamentos de oposição (arts. 204º, n.º 1, alínea d) e 175º do CPPT).

1.9. Ordenou-se, entretanto, a junção de cópia das sentenças proferidas em 1ª instância e que foram invocadas para efeitos de admissibilidade do presente recurso (ao abrigo do disposto no art. 280º, n.º 5 do CPPT) e cabe agora decidir.

FUNDAMENTOS

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

a) Em 26 de Agosto de 2008 B..... remeteu à C..... S.A. missiva com o seguinte teor: “(...) Assunto: 72874-A (.....-.....-XB) 75400-A. Venho por este meio solicitar que o processo 72874-A seja passado para o meu nome, dado que sou eu o condutor desta viatura (.....-.....-XB).

Solicito também que seja analisado o processo, dado que a viatura referida possui identificador (00469538217) e o mesmo se encontrava na viatura na altura das passagens. (...)”- cfr. fls. 14 dos autos.

b) Em 9 de Fevereiro de 2009 a Polícia Judiciária da Directoria do Porto remeteu ao aqui Oponente o ofício n.º 6823/07.2TDPRT denominado “notificação”, de onde consta o seguinte: “(...) Fica notificado o destinatário, nos termos do disposto nos artigos 10º do Dec. Lei 274-A/00, de 9 de Novembro e 113 n.º 1 alínea c) do Código de processo Penal, para comparecer na Directoria do Porto da polícia Judiciária, sita à Rua de Assis Vaz, n.º 113 Porto, no dia 05 de Março de 2009 pelas 15H30, com o veículo automóvel de matrícula-.....-XB, a fim de ser submetido a exame. (...)”- cfr. fls. 4 dos autos.

c) Em 6 de Novembro de 2011 foi remetido pela Direcção-Geral dos Impostos citação postal ao aqui Oponente, dando-lhe conta de que deveria proceder ao pagamento de € 375,24, por dívidas ao INIR a título de coimas e taxas no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1805201101217666 - cfr. fls. 3 dos autos.

3. No presente recurso o recorrente pede, como se viu, que seja revogada a sentença recorrida e se declare a incompetência relativa, em razão do território, do Tribunal a quo, remetendo-se, consequentemente, o processo para o Tribunal Tributário de Lisboa (art. 18º, n.º 1 do CPPT), ou, caso assim não se entenda, pede que seja absolvido da instância executiva por força da procedência da excepção de prescrição invocada.

Todavia, impõe-se, antes de mais, decidir a questão prévia da admissibilidade deste recurso, já que o valor do processo foi fixado em 375,24 Euros, mas, apesar disso, a existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o STA nos termos previstos no n.º 5 do art. 280º do CPPT, desde que se verifiquem os demais requisitos ali enunciados: se a decisão recorrida perfilhar solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica,

com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Ora, como aponta o Cons. Jorge Lopes de Sousa, (1) «*Os requisitos do recurso de decisões de 1.ª instância com fundamento em oposição de julgados são definidos usando as expressões «mesmo fundamento de direito», «solução oposta» e «ausência substancial de regulamentação jurídica», que são os mesmos que eram utilizados no ETAF de 1984 para os recursos com fundamento em oposição de julgados [arts. 22.º, alíneas a), a') e a''), 24.º, alíneas b) e b'), e 30.º, alíneas b) e b'), desse diploma], pelo que se deve concluir que se pretendeu adoptar os requisitos globais dos recursos com fundamento em oposição de julgados.»*

E como se relembra, por exemplo, no acórdão desta Secção do STA, de 18/6/2014, no proc. n.º 01435/13 estes requisitos pressupõem, naturalmente, «*uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois que sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.*

Deste modo, este tipo de recurso pressupõe, forçosamente, que no domínio do mesmo quadro normativo e perante idêntica realidade factual, tenham sido adoptadas soluções jurídicas opostas quanto à mesma questão fundamental de direito. Ou seja, que as decisões em confronto tenham arrancado de situações de facto idênticas e aplicado os mesmos preceitos legais, e que por força de uma diferente interpretação jurídica tenham chegado a conclusões antagónicas. (...)

Como se sabe, este tipo de recurso segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no art. 280º do CPPT, com a disciplina constante dos arts 281º e 282º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no art. 284º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, a fase processual de alegações (e conclusões) tendentes a demonstrar a existência da apontada oposição de julgados (prevista no n.º 3 do art. 284º). Nele não há, sequer, uma fase processual idêntica à prevista no n.º 5 do art. 284º, pelo que não pode ser julgado findo pelo relator por falta de verificação da invocada oposição.

Ao recorrente basta invocar e evidenciar a oposição de julgados no requerimento de interposição do recurso, com vista a vê-lo admitido ao abrigo do n.º 5 do art. 280º do CPPT, pelo que, uma vez admitido o recurso, não está obrigada a levar essa matéria às conclusões da alegação sobre o mérito do recurso que subsequentemente tem de apresentar nos termos previstos no n.º 3 do art. 282º do CPPT.»

Todavia, dado que a decisão de admissão do recurso (lavrada a fls. 61 dos autos) não vincula o tribunal superior, importa aferir, como se disse, se efectivamente existe a invocada oposição de julgados.

E, adianta-se, a resposta é, a nosso ver, negativa.

Vejamos.

3.1. Na Petição Inicial da oposição o recorrente invocou, no que releva, o seguinte:

«1.º - Deduz o signatário Oposição à execução, que ora se junta e se dá integralmente por produzida como (Doc. n.º 1), pelos fundamentos previstos no art. 204º n.º 1 alínea b) do C.P.P.T, por não ser durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.

DA NÃO POSSE, DETENÇÃO OU USO DA VIATURA AUTOMÓVEL,

2.º - O signatário não era possuidor, detentor ou usava a viatura automóvel de marca MERCEDES BENZ, MATRÍCULA-.....-XB, na altura dos factos (portagens) que dão origem à quantia exequenda.

3.º - O padraço do signatário, de nome B....., N.I.F., B.I n.º, a residir actualmente em França, pediu, por ter dívidas às finanças, e usando a autoridade familiar que detinha perante aquele, na altura com 21 anos, para lhe transmitir durante certo período de tempo a propriedade do veículo supramencionado, mas nunca o signatário o conduziu, nem exerceu de facto a sua posse, como se prova pelo Documento que ora se junta como (Doc. n.º 2), tendo sido o padraço que levou o carro à judicária conforme deve constar dos autos a que a inspecção deu origem.

DA SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO

DO PEDIDO DE DISPENSA DE GARANTIA,

4.º - Requer-se a dispensa de prestação de garantia (cfr. art. 170º do C.P.P.T), uma vez que o signatário tem poucos recursos económicos e pelos motivos supramencionados da oposição à execução poderem ser deferidos, com todos os consequentes transtornos que o prosseguimento da execução iria causar.

Nestes termos

Deve a Oposição à Execução ser considerada procedente por provada, e deve o Oponente/Executado ser absolvido com todas as consequências legais.»

3.2. A sentença recorrida, enunciando como questão a decidir a de «aferir e decidir da responsabilidade do Oponente relativamente à quantia exequenda» que lhe está a ser coercivamente exigida, veio a julgar improcedente a oposição, considerando, em síntese:

- O oponente invoca que não era possuidor, detentor ou usava a viatura automóvel de marca Mercedes Benz, com a matrícula-.....-XB, que deu origem à quantia exequenda aqui em questão, sendo o seu padraço quem conduzia o veículo, tendo-lhe pedido para que lhe transmitisse durante algum tempo a propriedade do sobredito veículo.

- A Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, aprovou o regime sancionatório aplicável às transgressões ocorridas em matéria de infra-estruturas rodoviárias onde seja devido o pagamento de taxas de portagem resultando do art. 10º da Lei n.º 25/2006, de 30/6, que, não sendo identificado o condutor do veículo no momento da prática da contra-ordenação, é o titular do documento de identificação do veículo notificado para proceder a essa identificação e/ou proceder ao pagamento do valor em falta, fazendo o n.º 2 do mesmo art. 10º recair sobre o proprietário a responsabilidade do pagamento em questão.

- E no caso, apesar de o oponente invocar que lhe foi pedido pelo padraço para que lhe fosse transmitido por determinado período de tempo a propriedade do veículo em questão, não logrou, contudo, demonstrar essa factualidade, sendo que, nos termos da alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do art. 5º do DL n.º 54/75, de 12/2, é obrigatório o registo do direito de propriedade e de usufruto dos veículos automóveis e, como tal, o oponente, por forma a comprovar o invocado, deveria ter demonstrado, por meio da alteração do registo de propriedade do respectivo veículo automóvel, a alteração de proprietário.

- Acrescendo que, no que respeita à missiva descrita na alínea a) do Probatório, remetida por B..... à C....., S.A., por um lado, não vem identificado o período a que respeita a declaração efectuada, por forma a permitir estabelecer o necessário nexos entre tal declaração e os períodos aqui em causa e, por outro lado, também tal declaração não foi dirigida à entidade competente - a D..... - entidade concessionária onde ocorreu a contra-ordenação.

3.3. Discordando, o recorrente veio então interpor o presente recurso, pedindo, como acima se referiu, que seja revogada a sentença recorrida e que se declare a incompetência relativa, em razão do território, do Tribunal a quo, remetendo-se, conseqüentemente, o processo para o Tribunal Tributário de Lisboa (art. 18º, n.º 1 do CPPT), ou, caso assim não se entenda, seja o oponente absolvido da instância executiva por força da procedência da excepção de prescrição invocada.

3.4. Por seu lado, nas sentenças de 1ª instância invocadas como fundamento do recurso por oposição de julgados, decidiu-se, em procedência de excepção de incompetência em razão do território, que era competente para conhecer da respectiva oposição o TAF de Lisboa, por ser aquele que corresponde à sede da exequente (art. 12º n.º 1 do CPPT), dado que o art. 17º-A da Lei n.º 25/2006, de 30/6, que aprovou o regime sancionatório aplicável às infracções ocorridas em matéria de infra-estruturas rodoviárias onde seja devido o pagamento de taxas de portagem, na versão vigente até 31/12/2011 e aditado pelo art. 175º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 – OE para 2011) dispõe que compete ao INIR adoptar as medidas necessárias para o pagamento das questionadas quantias: ou seja, nos processos executivos instaurados antes de 1/1/2012, o INIR (que tem sede em Lisboa) é o órgão competente para a execução destinada à cobrança coerciva de créditos resultantes de processos de contra-ordenação instaurados ao abrigo da Lei n.º 25/2006, de 30/6, não se aplicando a versão actual desse diploma (que veio a ser introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 20/11 - OE para 2012) que impõe a aplicação subsidiária do RGIT a estas infracções e atribui à AT a competência para a instauração instrução e aplicação de coimas nos processos de contra-ordenação.

Ora, assim sendo, não ocorre qualquer oposição entre a decisão recorrida e estas sentenças proferidas em 1ª instância, já que nos presentes autos nem foi suscitada nem foi decidida matéria atinente à competência em razão do território, sendo que, tal como sucede no recurso por oposição de acórdãos, apenas é relevante para fundamentar este recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas, e que tal oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e nem sequer bastando uma oposição em relação aos fundamentos [não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (2)].

Acresce que também não se impunha a apreciação oficiosa da questão da competência.

Na verdade, no art. 17º do CPPT estabelece-se para os processos de impugnação e de execução fiscal «um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial que se afasta do regime estabelecido no artigo 13º do CPTA, nos termos do qual a infracção das regras de competência territorial determina a incompetência meramente relativa do Tribunal (cfr: o n.º 1 do artigo 17º), sendo que essa incompetência apenas pode ser arguida, no processo de execução, pelo executado, até findar o prazo para a oposição (cfr: a alínea b) do n.º 2 do artigo 17º do CPPT)» e, como tal, «a infracção às regras de competência territorial não pode ser oficiosamente conhecida em oposição à execução fiscal» (ac. do STA, de 12/3/2014, proc. n.º 0111/14).

3.5. Mas também quanto à questão da eventual prescrição da dívida exequenda não ocorre oposição de julgados.

Desde logo, porque, apenas uma sentença de 1ª instância é invocada quanto a esta matéria (a decisão proferida no processo 819/12.0BEPRT, 4ª UO), além de que nem sequer se alega que tenha transitado em julgado, sendo que, como se viu, as restantes apontadas decisões proferidas em 1ª instância nem sequer afloram esta questão.

Por outro lado, a questão da prescrição não foi suscitada na petição inicial da oposição e também não foi abordada na sentença sob censura, a qual não contém, por isso, qualquer pronúncia sobre ela. E não relevando, por isso, a imposição legal de conhecimento oficioso dessa questão - art. 175º do CPPT. ⁽³⁾

3.6. Em suma, porque nas situações a que se reportam as decisões em confronto com a decisão recorrida foi apreciada questão diversa da apreciada e decidida na sentença recorrida, não havendo (nem tendo que haver), nesta última, qualquer decisão sobre eventual excepção decorrente de incompetência territorial, que não fora suscitada nem era de conhecimento oficioso, e porque também relativamente à questão da eventual prescrição da dívida ⁽⁴⁾ se verifica, desde logo, a invocação de apenas uma sentença de 1ª instância (que nem sequer se alega que tenha transitado em julgado) - não se verificam os requisitos para a oposição de julgados.

Isto é, as questões expressa e concretamente apreciadas nas decisões em confronto não são idênticas, antes tendo convocado, interpretado e aplicado realidades e previsões jurídicas diversas e «*sendo essa diversidade, por si só, explicativa dos resultados díspares a que chegaram*» (ac. do STA de 14/4/2010, proc. n.º 0360/09).

Não pode, portanto, tomar-se conhecimento do objecto do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em conferência em não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, 6.ª ed., Vol. IV, anotação 11 c) ao artigo 280.º, p. 422.

⁽²⁾ Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, p. 424, acórdãos do Plenário deste STA, de 15 de Novembro de 2006, recurso n.º 387/05, bem como os acórdãos do Pleno desta Secção do STA, de 15 de Setembro de 2010, recursos n.ºs 344/2009 e 881/2009.

⁽³⁾ Cfr., ainda assim, os acórdãos do STA de 10 de Dezembro de 2014, processo n.º 01091/14 e de 29 de Outubro de 2014, processo n.º 0833/14, bem como a demais jurisprudência e doutrina aí referenciada, no sentido de que os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova, embora acentuando que nada impede que a recorrente suscite a questão da prescrição no âmbito do processo de execução fiscal, podendo recorrer para o Tribunal Tributário de eventual decisão que lhe indefira essa pretensão.»

⁽⁴⁾ Embora ela possa eventualmente ser suscitada e até oficiosamente conhecida no âmbito do processo de execução fiscal, podendo a parte recorrer da respectiva decisão, para o Tribunal Tributário.

Acórdão de 6 de Maio de 2015.

Assunto:

Ação para reconhecimento de um direito. Penhora de pensão de invalidez. artigo 145.º do CPPT.

Sumário:

- I — *A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (artigo 145.º do CPPT), assume um carácter complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, só sendo admissível a sua utilização quando for o meio mais adequado para assegurar a tutela jurisdicional efectiva.*
- II — *A acção para reconhecimento de direito não é o meio processual adequado para atacar a legalidade de actos de penhora, dado que se trata de actos inerentes a um processo de execução fiscal e tendo em conta que o artigo 278.º n.º 3 do CPPT é bem claro quanto ao meio processual a utilizar para atacar a legalidade de actos executivos fiscais.*
- III — *Considerando que a reclamação prevista nos artigos 276.º e segs. do CPPT pode ter por objecto todos os actos lesivos — o que significa que não só o despacho*

que determina a penhora de pensão de invalidez como também os próprios actos materiais de efectivação da mesma penhora podem ser lesivos (seja na forma e modo como foram realizados, seja na dimensão e alcance que atingirem) e, logo, portanto, podem ser objecto de reclamação, então a petição apresentada deve ser convalidada para reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT.

Processo n.º 1949/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., com os demais sinais dos autos, veio apresentar a presente acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo com vista a reagir contra actos de penhora.

Por sentença de 07 de Outubro de 2013, o TAF de Aveiro rejeitou liminarmente a petição inicial por impropriedade do meio processual utilizado.

Inconformada com o assim decidido, reagiu o recorrente, interpondo o presente recurso com as seguintes **conclusões das alegações:**

«A) Na óptica do Tribunal a quo (...) verifica-se a impropriedade do meio processual utilizado, uma vez que a forma processual própria para reagir contra actos de penhora, já praticados e/ou a praticar, consiste na reclamação de actos de órgão de execução fiscal, prevista no artigo 276º do CPPT, embora não se verifique a possibilidade de convalidação prevista no art. 98º do CPPT, devido à intempestividade da pi.» — Pg. 5 e 6

B) Contrariamente ao decidido é convicção do Recorrente, que não obstante a conclusão consignada pelo Tribunal a quo, que não só o meio tutelar se revela idóneo, em face da pretensão do Autor, que pelas razões que infra se exporão, jamais poderiam ser acauteladas por recurso à reclamação consignada no art. 276º do CPPT.

C) Crê-se que tal interpretação enferma de erro, por não exprimir com correcção o pensamento legislativo, e em consequência contrariar o ratio legis da norma objecto de interpretação.

D) Na interpretação da norma jurídica aplicável ao caso decidendum, não poderá o intérprete, ignorar o elemento racional ou teleológico (a ratio legis) visado pelo legislador ao elaborar a norma.

E) A par dos elementos literal e teleológico da norma a interpretar, deverá ainda o intérprete, socorrer-se do elemento sistemático, por referência ao “lugar sistemático” ocupado pela norma interpretada no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito de todo ordenamento jurídico, materializado no facto de que as normas contidas numa codificação obedecem, em regra, a uma princípio unitário.

F) Assim e no sentido de proporcionar aos contribuinte uma permanente tutela dos seus direitos, criou-se a possibilidade de tutela de direitos por via da acção especial para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, com assento no art. 145º do CPPT, por via da qual se pretende que o Tribunal declare a existência desse direito em sede tributária na titularidade do contribuinte.

G) Dado o arquétipo tutelar da acção especial para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, os seus efeitos jurídicos não são apenas os de anulação, os efeitos desta acção, vigoram também para o futuro, assim se projectando na relação jurídico tributária.

H) No caso decidendum o Autor pretende a obtenção de uma decisão judicial que vincule o OEF, não só relativamente à ordem de penhora emanada em cada um dos processos de execução fiscal, com a consequente anulação da ordem de penhora e restituição do quantum de pensão de invalidez penhorado indevidamente, visando igualmente a obtenção de uma decisão judicial que iniba o OEF de efectuar novas penhoras sobre a pensão de invalidez auferida pelo Autor, e consequente retenção de rendimento de pensões.

I) Através da instauração da acção especial para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pretende o Autor, obter uma decisão judicial globalmente vinculativa para o OEF, quer quanto às ordens de penhora proferidas no âmbito dos processos n.ºs 0094 2002 0104 3722 e 0094 2005 0100 0292 (ou seja com efeitos ex tunc), quer quanto a eventuais/hipotéticas ordens de penhora que venham a ser proferidas pelo OEF, para cobrança coerciva de dívidas exequendas, cujo pressuposto fáctico e enquadramento jurídico se revelem ser os mesmos (ou seja, com efeitos ex nunc).

J) O feito vinculativo que se pretende para o futuro, não poderia ser alcançado por outro qualquer meio tutelar, mormente a Reclamação da Decisão do Órgão de Execução Fiscal.

K) Pelo que, mal andou o Tribunal a quo ao concluir pela rejeição liminar do pedido, com fundamento no facto de que o meio adequado para conhecer dos direitos do Autor seria a reclamação do OEF, prevista no art. 276º do CPPT.

L) Ignorando que a decisão proferida, ao contrário do que é pretensão do Autor, apenas produziria efeitos ex tunc, sem que da mesma decisão judicial se pudesse extrair para o OEF uma eficácia ex nunc.

M) Reconhecendo a alegação que vem de se expender, os quais devem ser interpretados e subsumidos na norma legal, nos termos que se consignaram, sobre o Tribunal a quo impedia o dever de concluir pela apreciação do mérito da causa e do pedido.

N) Pelo que, e salvo o devido respeito foram violados o art. 268º, n.º 4 da CRP e o art. 145º, n.º 1 e 3 do CPPT.»

Não foram apresentadas contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«1. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 50 e seguintes, que rejeitou liminarmente a petição, por impropriedade do meio processual.

Insurge-se o Recorrente contra o assim decidido, por no seu entender a sentença recorrida padecer do vício de violação de lei, já que a sua pretensão consiste não só em ver anulados os actos de penhora, como obter uma decisão que iniba o órgão de execução fiscal de realizar novos actos de penhora da sua pensão de invalidez. E o efeito vinculativo que pretende para o futuro só poder ser alcançado através da acção de reconhecimento de direito de que lançou mão.

Entende, assim, que o Mmo. Juiz ‘a quo’ violou o disposto nos artigos 268º, n.º 4, da CRP, e 145º, n.º 1 e 3 do CPPT.

2. Na sua petição o Recorrente invoca a ilegalidade da penhora da sua pensão de invalidez e peticiona a intimação da administração tributária para reconhecer essa impenhorabilidade e abster-se de realizar outras penhoras sobre a pensão. Peticiona ainda a suspensão imediata da retenção mensal e a revogação das ordens de penhora e a restituição das quantias indevidamente retidas, acrescidas de juros indemnizatórios.

Na sentença recorrida considerou-se que o Recorrente lançou mão de um meio processual impróprio, já que o que está em causa é a sua discordância relativamente aos actos de penhora da pensão de invalidez que afeite, já praticados ou a praticar e o meio processual adequado ser a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT. E relativamente aos actos já praticados, os mesmos já se terem consolidado na ordem jurídica, por ter decorrido o prazo de 10 dias previsto no artigo 277º do CPPT para reclamar dos mesmos, motivo pelo qual não é possível a convalidação.

É entendimento doutrinal e jurisprudencial que o erro na forma de processo deve ser aferido em função da pretensão que o autor da acção pretende fazer valer no processo. No caso concreto dos autos e como resulta da petição inicial, o Recorrente pretende, com base na ilegalidade da penhora da sua pensão de invalidez, a suspensão dos actos de retenção mensais na pensão de invalidez que lhe é atribuída e processada pela Segurança Social, a restituição das quantias já descontadas e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

Resulta, assim, que o Recorrente formula três pedidos:

- a) suspensão dos actos de retenção na pensão de invalidez;
- b) restituição dos montantes já descontados;
- c) reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

Como decorre da sentença recorrida, correm termos dois processos de execução fiscal no âmbito dos quais foi determinada a penhora da pensão de invalidez atribuída e processada pela Segurança Social ao Recorrente e ali executado, a qual foi efectivada em cada um dos processos em 18/03/2011 e 11/04/2011, respectivamente.

Não oferece dúvidas que o meio adequado para reagir contra as decisões do órgão de execução fiscal que no processo de execução fiscal afectem os direitos e interesses legítimos do executado, como é o caso da penhora, é a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT. E que o prazo para apresentação dessa reclamação é de 10 dias, face ao disposto no n.º 1 do artigo 277º do CPPT, prazo esse que à data da apresentação da presente acção - 26/06/2013 — há muito que havia decorrido (atento que as penhoras foram realizadas em 18/03/2011 e 11/04/2011).

A penhora atingiu parte da pensão de invalidez e continua a descontar-se até que atinja o valor da quantia exequenda e acrescido. E nessa medida, a penhora continua a produzir os seus efeitos, motivo pelo qual se coloca a questão de saber se o executado, ainda que não tivesse oportunamente atacado o acto de penhora, pode fazer cessar esses descontos para o futuro, com base na ilegalidade da penhora. E se o meio processual adequado para fazer valer tal pretensão não será a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo previsto no artigo 145º do CPPT.

A acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos foi introduzida pelo Dec.-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho, que aprovou a Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), tendo consagração constitucional autónoma, desde a revisão constitucional de 1989, no artigo 268º, n.º 5, da CRP, que corresponde actualmente ao n.º 4 do mesmo preceito legal. Na vigência da LPTA (art. 69º, nº2), a jurisprudência do STA conferia à figura da acção para reconhecimento de direitos ou interesses

legítimos um carácter residual, o que implicava que esta só fosse admitida quando os restantes meios contenciosos não proporcionassem uma tutela efectiva dos direitos dos particulares.

De acordo com o acórdão do STA de 18/02/1997 (recurso n.º 40.257), «a inovação abrangente ínsita no preceito não teve o propósito de subverter a “normalidade” legal e tradicional da necessidade de interposição do recurso contencioso no prazo legal contra actos lesivos expressos ou simplesmente presumidos (fictos) feridos de ilegalidade, recurso esse previsto, com idêntica dignidade constitucional, no n.º 4 da mesma norma». E acrescenta-se, citando o acórdão do STA de 16/04/1996 (rec. n.º 37.862): «Seria, aliás, inconcebível que o legislador constitucional tivesse pretendido a utilização irrestrita — e ainda por cima ao livre alvedrio dos administrados e a todo o tempo — do direito de acção, v.g., para o ataque a actos administrativos já consolidados ou firmados na ordem jurídica — casos decididos ou casos resolvidos — por aceitação expressa ou por inércia ou inacção dos respectivos destinatários — cfr. art. 47º do RSTA e arts. 57º e 52º, n.º 4, do CPA». Segundo o aresto de 16/04/1996, estariam em causa «...os efeitos devastadores que resultariam para a actividade administrativa, e para o interesse público que lhe subjaz, da eventual eliminação do princípio fundamental da estabilidade dos actos administrativos, com a consequente incerteza, insegurança e inconsistência das relações jurídicas administrativas».

Tal entendimento jurisprudencial, assim como a doutrina, sofreu entretanto alguma evolução no sentido de encarar tal meio processual com um âmbito mais abrangente. E se mais recentemente a jurisprudência do STA têm-se pronunciado no sentido de que a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária é um meio processual complementar, apenas devendo ser proposta quando os restantes meios contenciosos não assegurem uma tutela efectiva dos direitos e interesses legítimos dos administrados (cfr. neste sentido e entre outros o acórdão do STA de 14/01/2004 (recurso n.º 01698/03). Também é certo que a mesma não tem sido imune à influência da doutrina no sentido de conferir um papel mais amplo da acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos, designadamente de forma a abranger aqueles casos em que a lesão dos direitos ou interesses dos particulares resultar de um acto anulável e aquela acção constituir o meio idóneo para fazer cessar essa lesão, expirado que esteja o prazo do recurso contencioso de anulação (cfr. a este propósito o comentário de Alexandra Leitão, in cadernos de justiça administrativa n.º 7, 1998, em anotação ao acórdão do STA de 18/02/1997, pág. 20 e segs.).

A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária está prevista no artigo 145º do CPPT, e o conselheiro Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao citado preceito legal (in CPPT Anotado, II vol, pág. 497), defende que «parece resultar do n.º 3 do art. 145º, n.º 4, do CPPT que, quando a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo for o meio mais adequado para obter a tutela judicial efectiva, esse meio pode ser utilizado «sempre», o que significa que pode ser utilizado mesmo nos casos que exista um acto administrativo ou acto tributário não impugnado no respectivo prazo». E de acordo com a doutrina do aresto do STA de 02/06/2010 (recurso n.º 118/10), «é possível o uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária quando, apesar de existir um acto da administração tributária impugnável, o interessado pretender uma decisão judicial que vincule a administração tributária não só relativamente a esse determinado acto já praticado, mas também no futuro, relativamente a situações idênticas que se venham a gerar entre o interessado e a administração tributária que tenham subjacentes os mesmos pressupostos fácticos e jurídicos». No caso concreto do citado acórdão estava em causa a pretensão do autor da acção em ver reconhecida a ilegalidade de taxas de publicidade cobradas por um município e de este se abster futuramente de praticar idênticos actos tributários, tendo o STA reconhecido que em face dessa pretensão, aquela acção se revelava como meio processual adequado, independentemente da viabilidade dos respectivos pedidos.

No caso concreto dos autos está em causa a penhora de uma pensão, com efeitos já produzidos e com efeitos que se projectam no futuro. Nestes casos, em que o prazo da impugnação contenciosa prevista no artigo 276º e seguintes é significativamente curto — 10 dias -, afigura-se-nos ser uma das situações em que a acção para reconhecimento de direito e interesse legítimo em matéria tributária se configura como o meio que assegura a tutela efectiva do direito e interesses legítimos do recorrente, numa interpretação mais conforme o preceito constitucional (art. 268º, n.º 4, da CRP).

Entendemos, assim, que a sentença recorrida padece do vício de violação de lei, por afrontar o disposto no artigo 145º do CPPT e o princípio “pro acione”, devendo nessa medida ser substituída por outra que admita a acção e determine a sua tramitação com vista a conhecer dos pedidos formulados pelo Recorrente, julgando-se procedente o recurso.»

2 – DO DIREITO

Para se decidir pela rejeição liminar da petição considerou a decisão recorrida o seguinte:

A....., NIF, m. id. a fl. 2, vem deduzir a presente acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, ao abrigo do disposto no artigo 145.º, n.º 1, do CPPT, pedindo que “deverá a presente acção ser julgada provada e procedente e em consequência, reconhecer-se a impenhorabilidade da pensão de invalidez auferida pelo Autor, declarar-se a ilegalidade dos actos de penhora sancionados com os n.ºs 009420110000006370 e 009420100000064518, bem como a suspensão das

retenções mensais na pensão de invalidez e restituição das quantias penhoradas e retidas no âmbito dos processos de execução fiscal n.ºs 0094 2005 0100 0292 e 0094 2002 0104 3722. Mais deverá ser reconhecido a favor do contribuinte o direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT, devolvendo-se as quantias pagas acrescidas dos respectivos juros.

Invoca, em síntese, que, bom fundamento na ilegalidade do acto de penhora praticado pelo OEF, o Autor em 08/01/2013, requereu ao OEF a revogação do despacho de penhora 0094 2011 0000006370, proferido no âmbito do PEF 009420050 1000292 bem como a revogação do despacho de penhora 0094 2011 00000064518, proferido no âmbito do PEF 009420020 1043722 peticionou igualmente, que em ambos os PEF fosse decretada a imediata suspensão das retenções mensais efectuadas pelo Instituto de Segurança Social I.P., na sua pensão de invalidez (cf. artigos 17.º, 18.º e 19.º da petição inicial) e, bem assim, que, “através da instauração da acção especial para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pretende o Autor, obter uma decisão judicial globalmente vinculativa para o OEF”, “quer quanto às ordens de penhora proferidas no âmbito dos processos n.ºs 0094 2002 0104 3722 e 0094 2005 0100 0292”, “quer quanto a eventuais/hipotéticas ordens de penhora que venham a ser proferidas pelo OEF, para cobrança coerciva de dívidas exequendas, cujo pressuposto fáctico e enquadramento jurídico se revelem ser os mesmos” (cf. artigos 39.º, 40.º e 41.º da petição inicial).

Junta nove documentos.

Antecipando que se verificava a impropriedade do meio processual utilizado, determinou-se a abertura de vista ao Ministério Público, que emitiu o parecer de fls. 41, no sentido de que, em síntese, “o próprio oponente refere na petição que já reagiu contra os actos que considera lesivos, tendo requerido ao OEF a revogação do despacho de penhora, requerimento este que nos parece o meio adequado e idóneo para reagir contra a penhora e assim defender a pretendida impenhorabilidade da sua pensão. Assim sendo, e não havendo lugar a convalidação, estamos na presença de nulidade de acto que importa conhecer (artigo 98.º do CPPT e artigo 206.º, n.º 2 do CPC), impondo-se a absolvição da Fazenda Pública da instância - arts 288.º n.º 1 alínea e), 493.º, n.º 2 e 494.º do CPC.

Notificado para se pronunciar, querendo, sobre o parecer assim emitido, veio o A. apresentar o requerimento de fls. 45 e segs., em que aduz, em síntese, que “de facto, o Autor, poderia ter reagido contra a ordem de penhora por via da reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, contemplada no art. 276.º, do CPPT”. “Todavia, tal meio jurisdicional, apenas determinaria a anulação da ordem de penhora, sem que a decisão judicial pudesse condenar a A.F. a adoptar uma conduta que se absteve de tomar, i. e., a não determinar a penhora de pensões de invalidez, ou seja, com efeitos para o futuro”. “Razão pela qual se crê que a tutela jurisdicional efectiva do direito do Autor (impenhorabilidade da pensão de invalidez) apenas, poderá ser reconhecida por via da acção especial para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo” (cf artigos 7.º, 8.º e 14.º da resposta).

A questão decidenda consiste em saber se pode ser utilizada a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária para obter a vinculação da Administração Tributária não só relativamente a actos de penhora da pensão de invalidez auferida pelo A. já praticados, cuja anulação se requer, com a consequente condenação da Administração Tributária na restituição das quantias penhoradas e no pagamento de juros indemnizatórios, mas também no futuro, com a consequente condenação da Administração Tributária a abster-se de exigir quaisquer quantias ao A. a esse título.

Vejamos.

Dispõe o artigo 145.º, n.º 3, do CPPT, sob a epígrafe “Reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”:

“As acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido”.

Neste normativo, o legislador atribui à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária um carácter complementar, não alternativo, em relação a outros meios contenciosos, só podendo ser utilizada quando for o meio mais adequado para assegurar a tutela jurisdicional efectiva, de modo plenamente eficaz e efectivo.

Conforme se lê na fundamentação do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24 de Fevereiro de 2000, recurso n.º 03276/99, disponível em www.dgsi.pt,

“Do facto de o n.º 5 do art. 268.º da CRP (na versão resultante da Revisão Constitucional de 1989) não fazer depender o acesso à justiça administrativa do exercício de quaisquer outros meios impugnatórios não decorre a inconstitucionalidade da exigência de determinados pressupostos processuais que o legislador ordinário possa estabelecer”.

No caso vertente, a peticionada anulação dos despachos de penhora já praticados, com a consequente condenação da Administração Tributária na restituição das quantias penhoradas e retidas, não poderá ser atendida, porquanto assenta em caso resolvido ou decidido relativamente aos referidos despachos.

Com efeito, resulta dos documentos juntos com a p. i. que os despachos de penhora em questão foram proferidos, respectivamente, em 18 de Março de 2011 (cf. doc. 1, junto com a petição inicial, a fl. 19, cujo teor se dá por integralmente reproduzido) e 11 de Abril de 2011 (cf. doc. 2, junto com a petição inicial, a fl. 20, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

Sendo que, dispõe o artigo 277.º, n.º 1, do CPPT, sob a epígrafe “Prazo e apresentação da reclamação”:

“A reclamação será apresentada no prazo de 10 dias”.

Ora, só em 8 de Janeiro de 2013 é que o A. se dirigiu ao órgão da execução fiscal solicitando a revogação dos despachos que haviam ordenado a penhora, com fundamento em impenhorabilidade da pensão de invalidez penhorada.

Decorrido o prazo para o exercício do direito de reclamar judicialmente dos despachos de penhora já praticados - sem que o A. tenha invocado qualquer facto que permita ao tribunal concluir que tivesse estado durante um qualquer período impedido de deduzir o meio processual adequado -, ocorreu caso resolvido ou decidido relativamente aos referidos despachos de penhora, pois que o A. podia dos mesmos ter deduzido reclamação judicial, nos termos do artigo 276.º do CPPT, no prazo de dez dias, nos termos do citado artigo 277.º do CPPT.

Acolher-se a tese do A., vertida na sua resposta ao parecer do Magistrado do Ministério Público, no sentido de que se pretende o efeito vinculativo da Administração Tributária para o futuro, mas não abandonando a pretensão de atacar as penhoras já efectuadas, significaria aceitar que os prazos de reclamação judicial ficassem na livre disponibilidade dos interessados, o que é contrário à natureza pública e indisponível dos mesmos prazos.

Não pode ficar na disponibilidade do A. o uso do presente meio processual ou da reclamação judicial, nos termos do artigo 276.º do CPPT, com eventual afastamento da segurança jurídica resultante do caso resolvido ou decidido.

O A. lançou mão de um meio processual impróprio, ao utilizar a presente acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária, quando verdadeiramente, o que está em causa é a sua discordância relativamente aos actos de penhora da pensão de invalidez que auferiu, já praticados e/ou a praticar.

Do mesmo modo, não pode dizer-se que a presente acção seja o meio processual adequado para assegurar a tutela jurisdicional efectiva do direito ao pagamento dos juros indemnizatórios, já que o A. dispunha daquele outro meio processual para obter a anulação das penhoras efectuadas e o pagamento dos juros que ora peticiona.

Sendo que, a procedência da reclamação judicial prevista no artigo 276.º do CPPT determinaria, não só a anulação judicial dos actos de penhora já praticados, como de todo o processado posterior que deles dependesse, dissipando qualquer dúvida acerca da existência do direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária.

Na verdade, os “direitos e interesses legítimos” dos interessados afectados pelas decisões do órgão de execução fiscal, em que a assenta a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, estendem-se também às suas posições jurídicas substantivas.

Assim, verifica-se a impropriedade do meio processual utilizado, uma vez que a forma processual própria para reagir contra os actos de penhora, já praticados e/ou a praticar, consiste na reclamação de actos do órgão de execução fiscal, prevista no artigo 276.º do CPPT, embora não se verifique a possibilidade de convalidação prevista no artigo 98.º do CPPT, devido a intempestividade da p. i..

Com efeito, a mesma foi apresentada em 26 de Julho de 2013 (cf. carimbo apostado na p. i., a fl. 2), muito para além do prazo de dez dias previsto no artigo 277.º do CPPT, tendo em conta que os actos de penhora foram proferidos, respectivamente, em 18 de Março de 2011 (cf. doc. 1, junto com a petição inicial, a fl. 19, cujo teor se dá por integralmente reproduzido) e 11 de Abril de 2011 (cf. doc. 2, junto com a petição inicial, a fl. 20, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide-se, ao abrigo do disposto nos artigos 193.º e 196.º do CPC, aplicáveis ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT, rejeitar liminarmente a petição inicial.

Custas pelo A. (cf artigo 527º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT).

Valor da causa: € 16.632,94 (cf. artigo 306.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT).

DECIDINDO NESTE STA:

Considerando as conclusões de recurso que delimitam o seu objecto vemos que a recorrente limitou o seu recurso defendendo a adequação do meio processual utilizado. Assim, a questão que se coloca é a de saber se, no caso concreto, é admissível o meio processual utilizado consistente na acção para reconhecimento de um direito.

Como bem refere o Mº Pº no seu parecer, supra transcrito, a acção proposta é um meio complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, só sendo admissível a sua utilização quando for o meio mais adequado para assegurar a tutela jurisdicional efectiva. Este entendimento está em sintonia e respeita a jurisprudência reiterada deste STA (vide, entre outros, acórdãos de 11/02/02, 12/03/03, 18/06/03, 24/04/04, de 28/03/07 e de 21/10/2009, nos recursos n.ºs 1515, 1907, 524/03, 1708/03 e 41/07, 0291/09 respectivamente)

É o que decorre, aliás, do disposto no n.º 3 do artigo 145.º do CPPT ao estatuir que “As acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.”

Dessa forma se vê adoptada o que tem vindo a ser designado por teoria do alcance médio - cfr., a este propósito Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, anotado e comentado, 5.^a edição, a fls.1017 e Vieira de Andrade, in “A Justiça Administrativa”, Lições, 3.^a edição, a fls. 140, citado no parecer do Ministério Público.

(anota-se que: I. A doutrina administrativa elaborou 3 teorias sobre o alcance e objecto das acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, em articulação com os restantes meios contenciosos.

Teoria do alcance mínimo

Só admite o recurso à acção como meio residual quando não exista, em abstracto, outro meio à disposição do interessado para obter uma tutela eficaz da sua posição jurídica

Teoria do alcance médio (perfilhada pelo ora relator)

A acção constitui meio complementar dos outros meios processuais, a utilizar em certas situações, designadamente:

a) inexistência de acto administrativo

-situações de incumprimento de deveres respeitantes a certos direitos subjectivos dos particulares

-prática ou omissão de actos materiais lesivos de direitos

-dúvida, incerteza ou receio fundado de errado entendimento da Administração sobre a existência ou alcance de um direito ou interesse legítimo do particular

-ameaça de prática de acto administrativo ou de acção material reputadas ilegais

-omissão da prática de um acto administrativo legalmente devido

b) excepcionalmente quando, não obstante a prática de acto administrativo

-o recurso contencioso se revele manifestamente inadequado a uma tutela efectiva dos direitos do particular (v.g. por inadmissibilidade da prova testemunhal)

-tiver sido ultrapassado o prazo do recurso contencioso sem culpa do particular

Teoria do alcance máximo

A acção é admissível como «um instrumento de tutela plena, a utilizar sempre que o contencioso de anulação ou outros meios, mesmo complementados com a execução de julgados, não forneçam em concreto ao particular uma protecção máxima, designadamente tendo em conta as respectivas deficiências»

Neste contexto deveria admitir-se:

a) sempre que não pudesse ser interposto recurso contencioso por inexistência de acto lesivo (actos internos, actos ainda não recoráveis, actos ilegais irrecoráveis)

b) sempre que, sendo o recurso contencioso possível, a propositura da acção se revelasse vantajosa (actos que afectem direitos subjectivos dos particulares, designadamente direitos, liberdades e garantias)

c) quando o particular tivesse deixado passar o prazo do recurso contencioso, em caso de erro desculpável ou para obter o reconhecimento de efeitos jurídicos não abrangidos pelo caso decidido.

Esta construção encerra o perigo de subversão da autoridade do caso julgado, indutor de uma permanente instabilidade das relações jurídico-tributárias (para maior desenvolvimento cfr. Vieira de Andrade «A Justiça Administrativa» 2.^a edição, 1999 p.131 e sgs; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 6.^a edição 2011 Volume I pp. 491/495))

Creemos que é correcto o entendimento de que a regra base da possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, está condicionada à inexistência de outro meio contencioso que permita assegurar eficazmente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos.

Assim, à face do preceituado no n.º 3 do artigo 145.º, só quando por este meio, não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção como meio para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

No caso “sub judicio”, o recorrente, como vimos, começa por defender a adequação do meio processual utilizado o que não foi entendido pela decisão recorrida a qual destaca o seguinte que se entende ser de relevar aqui:

(...)Com efeito, resulta dos documentos juntos com a p. i. que os despachos de penhora em questão foram proferidos, respectivamente, em 18 de Março de 2011 (cf. doc. 1, junto com a petição inicial, a fl. 19, cujo teor se dá por integralmente reproduzido) e 11 de Abril de 2011 (cf. doc. 2, junto com a petição inicial, a fl. 20, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

Sendo que, dispõe o artigo 277.º, n.º 1, do CPPT, sob a epígrafe “Prazo e apresentação da reclamação”:

“A reclamação será apresentada no prazo de 10 dias”.

Ora, só em 8 de Janeiro de 2013 é que o A. se dirigiu ao órgão da execução fiscal solicitando a revogação dos despachos que haviam ordenado a penhora, com fundamento em impenhorabilidade da pensão de invalidez penhorada.

Decorrido o prazo para o exercício do direito de reclamar judicialmente dos despachos de penhora já praticados – sem que o A. tenha invocado qualquer facto que permita ao tribunal concluir que tivesse estado durante um qualquer período impedido de deduzir o meio processual adequado –, ocorreu caso resolvido ou decidido relativamente aos referidos despachos de penhora, pois que o A. podia dos mes-

mos ter deduzido reclamação judicial, nos termos do artigo 276.º do CPPT, no prazo de dez dias, nos termos do citado artigo 277.º do CPPT(...).

Sobre a adequação do meio processual utilizado:

Será que os ora recorrentes tinham ao seu dispor um meio impugnatório mais adequado para reagir contra a penhora de parte da pensão de invalidez efectuada e dessa forma assegurar uma mais eficaz e efectiva tutela dos seus direitos dessa forma lesados?

É evidente que sim.

A utilização da reclamação do artº 276º do CPPT apresenta-se como meio próprio para sindicat o acto administrativo praticado. Ora, existindo acto que possa, no caso, ser objecto de sindicância, por meio próprio previsto na lei, deve o mesmo ser usado em detrimento do uso da presente acção atenta a característica de complementaridade da acção para reconhecimento de um direito sob pena de desrespeito por prazos peremptórios e de caducidade (que no caso concreto se mostram há muito tempo ultrapassados sem qualquer justificação) e pelo princípio da certeza e segurança jurídica. Se assim não fosse alargar-se-ia o uso da acção para reconhecimento de um direito, nos termos advogados pela teoria do alcance máximo, supra mencionada, que não se acolhe.

Acresce referir que os recorrentes na sua alegação de recurso nem sequer indicam ou destacam qualquer ameaça de prática de novo acto administrativo ou de acção material a concretizar em nova penhora sobre a pensão de invalidez apresentando tal possível ocorrência em termos absolutamente abstractos.

Importa pois concluir que, como entendido na sentença sob recurso, a intentada acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária se apresenta em princípio como meio inadequado, a assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos que foram peticionados.

No entanto importa, também, considerar o caso em concreto e a especificidade de a penhora que se pretende atacar incidir sobre uma pensão de invalidez.

Ora, esta pensão de invalidez, determinada por incapacidade física, sensorial ou mental para o trabalho, é assegurada através de prestações pecuniárias mensais pagas ao beneficiário respectivo, precisamente porque este, a partir da doença ou do acidente, mais não poderá trabalhar ou desempenhar certas funções, assim perdendo capacidade de ganho, assume a forma de um direito subjectivo próprio, particular e de natureza pessoal, sendo, como é, corolário de uma deficiência do corpo ou na saúde de quem a recebe, emergindo de um facto verificado contra sua pessoa e a sua integridade física (vide Ac. do STJ de 23/10/2014 tirado no rec.S0012.9BCBR.C1.S1).

Considerando que a reclamação prevista nos arts. 276º e segs. do CPPT pode ter por objecto todos os actos lesivos - o que significa que não só o despacho que determina a penhora da pensão de invalidez como também os próprios actos materiais de efectivação da mesma penhora podem ser lesivos (seja na forma e modo como foram realizados, seja na dimensão e alcance que atingirem) e, logo, portanto, podem ser objecto de reclamação;

Ora, no caso concreto, está assim em causa a legalidade da penhora da pensão do executado ora recorrente, que se materializa através de actos de apreensão que se renovam mensalmente, de forma duradoura e sucessiva. Com efeito, trata-se de sucessivas penhoras (apreensões) de um rendimento periódico, que fica depositado à ordem do (s) processo (s) até ao momento final em que se apura o produto total apreendido e se efectuam os pagamentos ao credor (exequente e reclamantes).

Assim sendo a penhora deste tipo de rendimentos só se completa com o último desconto/apreensão, pois apenas nessa altura se pode aferir qual foi o valor recuperado do património do executado para pagamento da dívida exequenda.

A tudo atendendo consideramos que ao contrário do que foi entendido na decisão recorrida, ainda se pode fazer a convoção para a reclamação dado que, desde logo, vem alegada a impenhorabilidade da pensão em causa (geradora de nulidade) e porque, patentemente, não se verifica a extemporaneidade da petição inicial apresentada face à aludida especificidade dos actos lesivos questionados.

Pelo exposto e, considerando ocorrer erro na forma de processo com a apresentação da presente acção para reconhecimento de um direito, deve ordenar-se a convoção para reclamação do artigo 276º do CPPT seguindo os autos os demais trâmites processuais.

A finalizar alinham-se as seguintes conclusões:

1) A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (artigo 145.º do CPPT), assume um carácter complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, só sendo admissível a sua utilização quando for o meio mais adequado para assegurar a tutela jurisdiccional efectiva.

2) A acção para reconhecimento de direito não é o meio processual adequado para atacar a legalidade de actos de penhora, dado que se trata de actos inerentes a um processo de execução fiscal e tendo em conta que o artº 278º n.º 3 do CPPT é bem claro quanto ao meio processual a utilizar para atacar a legalidade de actos executivos fiscais.

3) Considerando que a reclamação prevista nos arts. 276º e segs. do CPPT pode ter por objecto todos os actos lesivos - o que significa que não só o despacho que determina a penhora de pensão

de invalidez como também os próprios actos materiais de efectivação da mesma penhora podem ser lesivos (seja na forma e modo como foram realizados, seja na dimensão e alcance que atingirem) e, logo, portanto, podem ser objecto de reclamação, então a petição apresentada deve ser convalidada para reclamação nos termos do artº 276º do CPPT.

4- DECISÃO:

Pelo exposto acordam os Juizes deste STA, em conferência em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, na parte em que conclui pela impossibilidade de convalidação e conhecendo em substituição, determinar a convalidação da acção apresentada para reclamação judicial prevista no artº 276º e segs. do CPPT.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Assunto:

Obrigações Tributárias. Moratória no Pagamento. CIRE.

Sumário:

- I — A Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.*
- II — O processo especial de revitalização instituído pelos artigos 17º-A a 17º-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a Administração Tributária a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.*

Processo n.º 341/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a reclamação judicial que a sociedade A....., LDA, deduziu contra a decisão do órgão de execução fiscal que ordenou a penhora de bens desta sociedade na execução fiscal que contra si corre para cobrança de dívida tributária.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a consequente revogação do despacho reclamado, cumprindo indagar da sua legalidade;

b) Está em causa decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que ordenou a penhora de um bem imóvel, no caso as instalações da reclamante;

c) Segundo o douto entendimento do Tribunal a quo, não pode ser instaurado qualquer processo de execução e suspendendo-se os existentes, enquanto pender o plano especial de revitalização da empresa reclamante, ao abrigo do art. 17º-E, n.º 1 do CIRE;

d) Atentos à factualidade cronológica dos acontecimentos, podemos facilmente depreender que a AT agiu em conformidade com os princípios básicos da legalidade fiscal, tendo em atenção a intangibilidade dos créditos tributários e a sua prevalência sobre qualquer legislação especial.

e) A reclamante devedora requereu um plano de recuperação (PER) em 15/11/2013. De acordo com o legalmente previsto, existindo dívidas fiscais à data, no montante de € 23,50, foram as mesmas reclamadas, tendo a AT, através da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, manifestado intenção em participar nas negociações do PER, de acordo com o Ofício 8950 de 28/11/2013. Não obstante esta disponibilidade, o certo é que nunca foi contactada para fazer parte das negociações, embora esta fosse uma diligência obrigatória por lei, nem da lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem da listagem oficial da homologação, consta a AT como credora;

f) O PER foi homologado em 10/03/2014 e afixado por edital em 13/03/2014 (Processo n.º 3523/13.8TBVIS). A instauração do processo executivo onde ocorreu a penhora objecto de reclamação, reporta-se à data de 04/04/2014, não tendo sido realizado qualquer acto conducente à cobrança da dívida até à data de 18/07/2014, data da penhora, muito portanto, após a conclusão das negociações;

g) Tenha-se presente que as normas insertas nos artigos 17-A a 17-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais, conforme dispõe o TCA Sul, no seu douto Acórdão de 08/02/11, no Processo n.º 4497/11: “1. Do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art. 30º n.º 2 da LGT, decorre a inadmissibilidade, em execuções fiscais em que esteja em causa a sua cobrança, de causas de extinção da execução não previstas nas leis tributárias”, atentos ainda ao facto de que a própria concessão de moratórias se encontra vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (vide artigos 36º, n.º 3 da LGT e 85º, n.º 3 do CPPT);

h) Mesmo admitindo-se a aplicação das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, verifica-se, ainda assim, que não foram efectuadas diligências que afectassem patrimonialmente a situação da devedora durante as negociações, como refere o art. 17º-E, n.º 1 do CIRE, pois a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito tempo depois do *terminus* das negociações;

i) Assenta a posição da AT no facto de que, sendo a penhora praticada em sede executiva posterior ao desenlace das negociações do PER, não estava a elas vinculada;

j) Não foi a AT tida nem achada nas negociações do PER, embora, de acordo com o legalmente previsto, cfr. art. 17º-I do CIRE, devesse a devedora ter notificado todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações, ficando a elas subjugados, mau grado a AT ter realizado todas as diligências ao seu alcance para participar nas mesmas negociações;

k) Como dever obrigatório da defesa da causa pública que impende sobre a AT, acautelando os seus créditos, mal andaria a Fazenda Pública se concedesse alguma excepção, que não é coberta, no nosso entendimento, por qualquer preceito legal;

l) Ao admitir-se a aplicação aos tributos fiscais das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, esclarece-se que as mesmas só se aplicam ao período em que decorreram as negociações (cfr. n.º 1 do art. 17º-E do CIRE) para o efeito de obstar à instauração de nova execução ou suspensão das que estejam em curso, extinguindo-se imediatamente a seguir à homologação do plano especial de revitalização;

m) De facto, em face do exposto, tem que ser mantida na ordem jurídica a penhora, por terem sido observados, na íntegra, os preceitos legais;

n) Nestes termos, somos de parecer que o despacho reclamado que ordenou a penhora do bem imóvel, não padece de qualquer vício, devendo o processo executivo prosseguir os seus trâmites legais.

1.2. A Reclamante, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu douto parecer no sentido de que o STA era incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, porquanto a questão a dirimir não seria exclusivamente de direito, na medida em que nas alíneas e) e f) das conclusões do recurso foram «*invocados factos que não foram considerados na sentença recorrida, como os relativos aos créditos reclamados pela F.P. não terem sido incluídos na lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem a A.T. incluída na listagem oficial de homologação, bem como ainda ter o PER sido afixado por edital em 13/3/14. Ora, tal não consta da decisão proferida em que dos factos provados, embora da mesma se tenha feito constar não terem os referidos créditos sido admitidos e o deliberado ter sido homologado, o que foi mantido em recurso interposto por outros credores.*».

Notificadas ambas as partes deste parecer, nada disseram.

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida deu-se como provada a seguinte matéria de facto:

a) A Reclamante A..... LDA, requereu, em 15 de novembro de 2013, processo especial de revitalização (PER) que deu origem ao processo n.º 3523/13.8TBVJS do 2º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu no qual, depois de concluídas as negociações, se apresentou plano de recuperação aprovado pela “maioria prevista no art. 17ºF do CIRE, plano que foi homologado judicialmente em 11 de março de 2014, “*vinculando os credores que não haviam participado na negociação*” – cfr. docs. de fls. 2 a 5, 132 a 182, cujo teor aqui se da por integralmente reproduzido, o mesmo se dizendo dos demais documentos infra referidos;

b) Três credores inconformados com a sentença homologatória do plano de recuperação interpu- seram recurso para o Tribunal da Relação de Coimbra, que finalizou com Acórdão proferido em 21 de Outubro de 2014 a julgar improcedentes os recurso e a manter a decisão recorrida - vide doc. de fls. 65;

c) A AT reclamou créditos e manifestou junto da Reclamante a disposição de participar nas negociações a realizar no âmbito do PER referido em A), definindo os limites de regularização dos créditos tributários – cfr. docs de fls. 25 a 28;

d) Os créditos reclamados pela AT no montante de 23,50€ não foram homologados nem aquela foi convidada a participar nas negociações - idem anterior e 30 a 33 e 36;

e) A Reclamante, posteriormente à instauração do PER, entrou em incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento do IRS/Retenção na fonte, IMI e IVA, originando a instauração de diversos processos de execução fiscal que atingiram um valor total de € 72.159,36 – cfr. docs. de fls. 28, 38 e 39;

f) A AT, face ao avolumar das quantias em dívida e ao facto de os seus créditos não terem sido incluídos no plano de recuperação, diligenciou pela penhora do único bem imóvel conhecido à devedora/ora reclamante - vide docs. de fls. 34, 35, 38, 39 e 56;

g) A Reclamante solicitou, no dia 27 de agosto de 2014, o pagamento da dívida exequenda e outras em prestações, pedido que foi deferido mas condicionado à prestação de garantia, não tendo a penhora, referida em F), sido considerada suficiente, nem idónea, para o efeito, dados os ónus que sobre ela incidem – cfr. informação de fls. 38, 39 e docs. de fls. 49 e 50;

h) A Reclamante foi citada da penhora referida em F) no dia 3/09/2014, e no dia 12/09/2014 apresentou a reclamação que agora se aprecia - vide fls. 37 e 4.

3. Em causa no presente recurso está a sentença que julgou procedente a reclamação deduzida pela executada A....., LDA e que, conseqüentemente, anulou o acto de penhora realizado na execução fiscal que contra esta sociedade foi instaurada por diversas dívidas tributárias, com base no entendimento de que essa execução fiscal prosseguira ilegalmente, na medida em que fora aprovado e se encontrava pendente um plano de revitalização para esta sociedade.

Pelo que a questão colocada e que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento quando considerou ilegal a penhora, por ter sido ordenada no âmbito de um processo de execução fiscal que não deveria ter prosseguido atenta a pendência de um processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17º-A a 17º-I, aditados pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Maio.

Importa, contudo, decidir previamente a questão suscitada pelo Exmº PGA junto deste Tribunal, pois que o seu conhecimento precede o de qualquer outra, prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento das demais questões suscitadas no recurso.

3.1. O Ilustre Magistrado do Ministério Público entende que o STA é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso porquanto nas alíneas e) e f) das conclusões foram *«invocados factos que não foram considerados na sentença recorrida, como os relativos aos créditos reclamados pela F.P. não terem sido incluídos na lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem a A.T. incluída na listagem oficial de homologação, bem como ainda ter o PER sido afixado por edital em 13/3/14. Ora, tal não consta da decisão proferida em que dos factos provados, embora da mesma se tenha feito constar não terem os referidos créditos sido admitidos e o deliberado ter sido homologado, o que foi mantido em recurso interposto por outros credores.»*. Neste contexto, o recurso não teria por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo, por isso, o STA incompetente para o seu conhecimento, e competente o TCA Norte.

Vejamos.

Como é sabido, das decisões de 1ª instância apenas cabe recurso para o STA *“quando a matéria for exclusivamente de direito”*, cabendo recurso para o TCA das restantes decisões judiciais que o admitam (arts. 280º n.º 1 do CPPT e 26º alínea b) e 38º alínea a) do ETAF).

Deste modo, e segundo a actual jurisprudência do STA, perante as conclusões da alegação de recurso que não estejam suportadas em factos estabelecidos no probatório fixado na sentença, haverá que ponderar se tais conclusões se traduzem efectivamente em novos factos que contrariam os fixados ou em novas ilações de facto deles retiradas – caso em que se verifica excepção dilatatória de incompetência deste Tribunal para conhecimento do recurso (arts. 101º, 494º alínea a), e 493º n.º 2 do CPC) -, ou se, pelo contrário, estão em causa factos que em abstracto são irrelevantes para a decisão da questão decidenda ou meras ilações jurídicas retiradas dos factos fixados – caso em que o STA será ainda competente para conhecer do recurso.

Ora, no caso dos autos, e com o devido respeito por contrária opinião, a factualidade referida nas alíneas e) e f) das conclusões do recurso não releva, em abstracto, para a apreciação da questão de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento quando considerou ilegal a penhora por ter sido ordenada no âmbito de um processo de execução fiscal quando já se encontrava pendente processo especial de revitalização para a sociedade executada.

Razão por que, sem mais, improcede a questão prévia suscitada, declarando-se este Tribunal competente para conhecer de recurso que versa exclusivamente matéria de direito.

3.2. A questão colocada neste recurso não é nova, pois sobre questão similar – tanto em termos de conteúdo da sentença recorrida e factualidade nela fixada, como da matéria apreciada e decidida e que é questionada em sede de recurso jurisdicional – se pronunciou já o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão prolatado em 25/03/2015, no proc. n.º 0278/15, a que se seguiram os acórdãos prolatados em 22/04/2015, no proc. n.º 0371/15, em 15/04/2015, no proc. n.º 0302/15, em 15/04/2015, no proc.

n.º 0331/15, e em 29/04/2015, no proc. n.º 0320/15, todos com idêntica motivação jurídica e igual decisão de reconhecimento do erro de julgamento que a recorrente imputa à sentença recorrida.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 0278/15.

«Acompanhamos a sentença no segmento em que dá conta da evolução histórica do designado, hoje talvez algo impropriamente, direito falimentar, cujas soluções, umas vezes privilegiam a recuperação das empresas e, outras, manifestam preferência pela liquidação delas, bem como quanto aos pertinentes considerando que teceu em torno dos motivos e dos fins prosseguidos pelo PÉR.

No que respeita às alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que institui o PER, aditando ao CIRE os arts. 17º-A a 17º-I –, a opção foi claramente no sentido de privilegiar e fomentar a recuperação (...).

Mas, a nosso ver, as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, no CIRE, prossequindo como principal objectivo o de «reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação» (Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos), não permitem concluir que o legislador tenha querido ou admitido restrição alguma ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ou sequer que a sua cobrança pudesse sofrer restrições outras para além das consagradas na legislação aplicável, maxime na Lei Geral Tributária (LGT), que, não constituindo lei de valor reforçado, assume a natureza de lei que fixa os princípios e fundamentos do sistema tributário (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotações 1 e 3 ao art. 2º, págs. 64 a 66: «A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica», visando «como regra, regular exhaustivamente as matérias de que trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada»; consequentemente, «o art. 2º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a Lei Geral Tributária às restantes leis ordinárias»), e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nesse sentido, da transcrição feita na sentença da referida exposição de motivos permitimo-nos salientar a seguinte passagem, respeitante ao PER: «[...] Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários» (sublinhado nosso).

Apona também nesse sentido o terceiro parágrafo da mesma exposição de motivos, que a sentença não transcreveu, mas que se nos afigura também relevar para o correcto enquadramento da questão a dirimir; por isso, transcrevemo-lo agora: «As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social» (sublinhado nosso).

Afigura-se-nos, pois, que, como resulta da referida exposição de motivos, o legislador não quis de modo algum que o propósito assumido de promover a recuperação dos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, em ordem a possibilitar a manutenção do devedor no giro comercial, o tenha determinado a alijar a natureza indisponível dos créditos tributários.

A indisponibilidade dos créditos tributários está expressamente prevista no n.º 2 do art. 30º da LGT, que dispõe: «O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária» (Aplicando este princípio, vide o recente acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 816/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1891 a 1895, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3?OpenDocument>).

Neste acórdão acolheu-se a tese de que «a lei fiscal determina a indisponibilidade do crédito tributário, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributárias, prevalecendo esta disposição sobre qualquer legislação especial

– artigo 30º/2 e 3 da LGT, na redacção dada pelo art. 123º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro», motivo por que «[...] a indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência directa dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributárias, os quais encontram guarida nos artigos 266º, 13º, 103º e 104º, todos da CRP».)

A indisponibilidade dos créditos tributários – que significa que AT não pode discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos – decorre, em última análise, do princípio da legalidade tributária (O princípio da legalidade, consagrado no art. 266º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) – «Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei [...]» – impõe aos órgãos da AT que actuem no sentido da obtenção das prestações devidas nos termos da lei fiscal, certificando-se que os cidadãos cumprem a obrigação decorrente, desde logo, do n.º 3 do art. 103º, n.º 3, da CRP, de pagar os impostos que «tenham sido criados nos termos da lei e cuja liquidação e cobrança» se façam nas formas «prescritas pela lei»), que impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal [cfr. arts. 103º, n.º 3, e 266º, n.º 2, da CRP e art. 3º, n.º 1 («Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos»), do Código do Procedimento Administrativo (Referimo-nos, aqui como adiante, ao CPA na versão do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.) (CPA)], e do princípio da igualdade [cfr. arts. 13º e 266º, n.º 2, da CRP e art. 5º, n.º 1 («Nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum administrado em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social»), do CPA], que lhe impõe a obrigação de prosseguir o objectivo de tratar igual e uniformemente todos os contribuintes, maxime na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias deles. Ambos os princípios estão também consagrados no art. 55º da LGT, que enumera os princípios a observar pela AT na sua actividade («A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários».)

Por outro lado, o art. 36º da LGT, no seu n.º 2, é inequívoco: «Os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes» (Como dizem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, anotação 8 ao art. 36º, pág. 297, «nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento, etc.» pois «[a] isto se opõe o princípio da legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa».); concretizando, no campo das moratórias, o princípio do citado n.º 2, o n.º 3 do mesmo artigo afirma: «A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei». Em sintonia com o n.º 3 do art. 36º da LGT, o art. 85º, n.º 3, do CPPT («A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária»), prevê que possam ser responsabilizados subsidiariamente os que, dolosamente, concederem moratórias fora dos casos previstos na lei.

Tendo presente o que vimos de dizer, podemos avançar no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário e a impossibilidade de a AT conceder moratórias não previstas na lei (Uma eventual excepção a esse princípio sempre exigiria uma inequívoca manifestação de vontade nesse sentido, concretizada em lei formal da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito, sob pena de violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária.) não foram de modo algum postas em causa pelo CIRE (Para maior desenvolvimento sobre a temática da relação entre os créditos tributários e os processos previstos no CIRE, vide - SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012, disponível em <http://hdl.handle.net/1822/21395> e - SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, *Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência*, disponível em <http://hdl.handle.net/10316/24784>, em cuja doutrina nos apoiámos na elaboração do presente acórdão), mesmo após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (que veio dar prevalência à recuperação do devedor). Os princípios que enformam o nosso sistema tributário não permitem a extinção, a redução ou a moratória (Há numerosa jurisprudência no sentido da impossibilidade de suspender a execução fiscal fora das situações

previstas na lei. Entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 322/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 974 a 984, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/6c667b67e42a12df802579f000568b29?OpenDocument>;

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1377/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32230.pdf>), págs. 3654 a 3663, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/889a633df5ace4c980257bf9004709d9?OpenDocument>.) dos créditos fiscais a não ser nos casos previstos expressa e inequivocamente na lei.

Assim, a alteração do conteúdo da obrigação fiscal nunca poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, previsto no art. 8.º da LGT e no art. 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídica tributária têm de estar tipificados na lei (RUI DUARTE MORAIS, *ob. cit.*, 2.ª ed., p. 220, «Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais». A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista).

É certo que alguma jurisprudência dos tribunais comuns assim o não entendeu, pelo menos até determinado momento (É exemplo paradigmático dessa jurisprudência o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 4 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bff8cf2426fedad6802575d6002e6e8a?OpenDocument>).

Independentemente de saber se essa jurisprudência fez ou não a melhor interpretação das normas legais em confronto – e afigura-se-nos que não –, a mesma deixou, de todo, de ser sustentável após o art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), ter aditado ao art. 30.º da LGT um n.º 3, que, reafirmando o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial». Ademais, o art. 125.º da mesma Lei estabeleceu que «[o] disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos».

Na sequência desse aditamento à lei (É discutível se se trata de uma verdadeira alteração legislativa ou se, pelo contrário, o n.º 3 do art. 30.º da LGT não será uma norma com carácter interpretativo e, como tal, sujeita ao regime do art. 13.º do Código Civil, como sustentam SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, *ob. cit.*, que referem que «a solução nele vertida defluía já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal»), a jurisprudência dos tribunais comuns acabou por inflectir o rumo (Cfr., por mais antigo, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/41a380a845ca0e7380257b900033ee4f?OpenDocument>).

A sentença recorrida, que aderiu à referida jurisprudência dos tribunais comuns na sua primitiva versão, não pode manter-se.

Pese embora o disposto no art. 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos do disposto nos arts. 196.º e 199.º, do CPPT, e do art. 52.º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele.

Note-se, finalmente, que isto não significa que o Estado se ponha à margem do escopo de recuperação do devedor (Apesar de admitirmos que, de lege ferenda, pudesse optar-se por uma solução mais maleável, em que o legislador – numa ponderação entre os interesses públicos na cobrança dos impostos, por um lado, e na revitalização e continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem, por outro – admitisse perdoar ou reduzir, em alguma medida, os créditos do Estado

por tributos), ou que, com a intransigência na cobrança das dívidas tributárias (e parafraseando a sentença recorrida) inviabilize na prática a boa concretização do plano de revitalização.

Na verdade, o CPPT prevê o alargamento do número de prestações mensais até 5 anos quando for notória a dificuldade financeira e sejam previsíveis consequências económicas para os devedores, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta (UC) no momento da autorização, desde que nenhuma delas seja inferior a 10 UC (n.º 6 do art. 196.º, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); o número de prestações pode mesmo ser alargado até ao dobro (10 anos), se, no âmbito de processo de recuperação económica se demonstrar a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável (n.º 7 do mesmo art. 196.º do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril).

Tudo visto, concluímos que a sentença, pese embora tenha seguido corrente jurisprudencial que, em dado momento, vingou no Supremo Tribunal de Justiça, não fez a melhor interpretação e aplicação das normas e princípios legais aplicáveis.

Pelo que ficou dito, revogaremos a sentença recorrida e, porque a mesma considerou prejudicado «o conhecimento da ilegalidade da penhora face ao deferimento do pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações» – segmento que não foi incluído no objecto do recurso –, ordenaremos que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para conhecimento dessa questão, tanto mais que, se bem interpretamos a sentença, o referido pedido de pagamento em prestações não foi deferido [cfr. alínea M) dos factos provados], o que nos suscita algumas dúvidas, que só aquele tribunal da 1.ª instância, que tem competência em matéria de facto (A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT), poderá dirimir.».

Razão por que se impõe revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para apreciação das demais questões colocadas.

4. Face ao exposto, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se improcedente a reclamação quanto ao fundamento que nela foi conhecido, e determinando-se a baixa dos autos à 1.ª instância para apreciação das demais questões colocadas.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Assunto:

Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal. Falta de citação do cônjuge do executado. Arguição de nulidade. Meio processual adequado.

Sumário:

- I — Decorre do disposto nos artigos 268.º, n.º 4, da CRP, 91.º, n.º 1 e 103.º, n.º 2 da LGT um direito global de os particulares solicitarem a intervenção do juiz no processo, através da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, relativamente a quaisquer actos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária que tenham potencialidade lesiva.
- II — A falta de citação do cônjuge do executado, quando possa prejudicar a defesa do interessado, configura nulidade insanável de conhecimento oficioso, que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (artigo 165.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).
- III — Essa nulidade insanável deverá ser arguida no processo de execução fiscal por forma a provocar uma decisão do órgão de execução fiscal e só depois, sendo desfavorável, dela deverá reclamar-se.
- IV — Em face do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT deverá ordenar-se a correcção da forma de processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.

V — Não sendo manifesta a sua improcedência ou intempestividade, a reclamação que fora deduzida deverá ser convalidada em requerimento de arguição de nulidade a fim de ser junto ao processo de execução tendo em vista ser apreciada pela administração.

Processo n.º 380/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem, a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que julgou procedente a reclamação deduzida por A....., melhor identificado nos autos contra a penhora da fracção C registada na matriz predial sob o artigo 1776 da freguesia de e, concelho de Almada efectuada no âmbito do processo fiscal n.º 3212201101104438.

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

«- Nos termos do disposto no artigo 276º, do CPPT, os executados podem impugnar as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que afetem os seus direitos e interesses legítimos;

- Nos termos do disposto no artigo 276º, do CPPT, os executados não têm legitimidade para impugnar as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que afetem os direitos e interesses legítimos de terceiros, como é o caso;

- Estando em causa na presente reclamação a falta de citação do cônjuge do executado nos termos do artigo 239º, n.º 1, do CPPT, é o cônjuge do executado quem tem legitimidade para invocar essa falta no próprio processo de execução fiscal, e não o executado;

- Da própria jurisprudência do STA (Ac. de 18/05/2011 — rec. 0973/09), transcrita na sentença, resulta claro que, nas situações em que seja penhorado um bem comum do casal, não é ao executado que cabe reagir para defesa dos seus direitos, mas sim ao seu cônjuge;

- Estando em causa na presente reclamação um direito e interesse legítimo do cônjuge do executado, a este caberia reagir em sua defesa, e não ao executado, que em nada vê afetados os seus direitos e interesses;

- A penhora da meação do cônjuge não lesa, de forma alguma, o próprio executado, pelo que, não pode reconhecer-se-lhe qualquer legitimidade para a “atacar”;

- Ao considerar o reclamante parte legítima incorreu o tribunal “a qual” em erro de julgamento de Direito, violando o disposto nos artigos 577º, alínea e), 578º e 576º, n.º 2, todos do CPC, aqui aplicáveis ex vi alínea e), do artigo 2º, do CPPT;

- Ao decidir que os executados podem impugnar as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que, no âmbito do processo de execução fiscal afetem os direitos e interesses legítimos de terceiro, incorreu o tribunal “a quo” em erro de julgamento de Direito, porquanto fez errónea interpretação do disposto no artigo 276º, do CPPT;

- Mesmo que se reconheça legitimidade ao executado para arguir a falta de citação do seu cônjuge na sequência da penhora de um bem comum do casal, o que se admite, embora sem conceder, nunca a reclamação prevista no artigo 276º, do CPPT, seria o meio processual adequado para o efeito;

- A nulidade por falta de citação do cônjuge do executado, nos termos do disposto no artigo 239º, n.º 1, do CPPT, por ter sido penhorado um imóvel, bem comum do casal, deve ser arguida no próprio processo de execução fiscal;

- Ao não determinar a convalidação da presente reclamação em requerimento de arguição de falta de citação do cônjuge, no próprio processo de execução fiscal, incorreu o tribunal “a quo” em erro de julgamento de Direito, violando o disposto nos artigos 97º, n.º 3 e 101.º, alínea d), da LGT, e nos artigos 98º, n.º 4 e 97º, n.º 1, alínea n), do CPPT;

Mesmo que se entenda ser possível apreciar as consequências da referida nulidade insanável, através do presente meio processual, o que se admite como hipótese de raciocínio, mas sem conceder, sempre teria que ser outra a decisão a proferir nos presentes autos;

- Nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 220º, do CPPT, podem ser penhorados bens comuns nas execuções fiscais com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges;

- Também pelo disposto no n.º 1, do artigo 239º, do CPPT, podemos concluir que, mesmo que apenas estejam em causa dívidas da exclusividade de um dos cônjuges, é legalmente admissível penhora de bens imóveis comuns;

- A própria jurisprudência do STA (Ac. de 18/05/2011 — rec. 0973/09), transcrita na sentença, confirma a possibilidade de penhora de bens comuns do casal;

In casu, não estamos perante uma penhora ilegal, em face da sua extensão, estamos antes, perante a preterição de uma formalidade legal essencial (legalmente qualificada como nulidade insanável),

posterior à penhora, sem a qual o processo executivo não pode prosseguir os seus ulteriores termos (tal como resulta do disposto no n.º 1, do artigo 239.º do CPPT, *in fine*), nomeadamente, a marcação da venda do bem penhorado;

- No que se refere à penhora propriamente dita, e à extensão com que a mesma foi efetuada, não se verifica a prática de qualquer ilegalidade por parte do órgão da execução fiscal;

- Estando nós, na situação em apreço, perante uma nulidade insanável, como tal prevista no n.º 1, artigo 165º, do CPPT, os seus efeitos não podem afetar os atos anteriormente praticados no processo, mas apenas os atos subsequentes;

- Estabelece o n.º 2, do artigo 165º, do CPPT, que ‘As nulidades dos atos têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.’;

- Segundo Jorge Lopes de Sousa (in CPPT anotado e comentado, 6.a edição 2011, Áreas Editora, volume III, pag.135), “Neste art.º 165º, paralelamente com o que se verifica no art. 98.º do CPPT indicam-se duas nulidades que se qualificam de insanáveis. Esta qualificação de insanáveis não significa que não seja admissível a sanção de tais nulidades, se ela for possível mas apenas que elas não ficam sanadas ou supridas pelo mero decurso do tempo sem arguição.”;

- Sendo legalmente admissível a sanção da referida nulidade, por parte do órgão de execução fiscal, não podia a douta sentença sob recurso determinar a anulação da referida penhora e respetivo levantamento da mesma, mas sim anular os atos subsequentes à penhora e determinar a prática do ato omitido pelo órgão da execução fiscal, como forma de sanção da referida nulidade;

- Ao determinar a anulação e levantamento da penhora, incorreu o tribunal “a quo” em erro de julgamento de Direito, contrariando o disposto nos artigos 239º, n.º 1, 165º, n.º 1 e 2, do CPPT;

- Salvo o devido respeito por diferente entendimento, entendemos que a douta sentença aqui em apreço fez uma errada aplicação do direito, violando, assim, as disposições legais supra mencionadas, pelo que se impõe, a sua revogação.»

2 – O recorrido apresentou contra-alegações, que concluiu do seguinte modo:

«1. Perante a citação recebida, veio, o agora Recorrido, a apresentar Reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT, pedindo, entre outro, que essa procedesse, determinando-se o cancelamento da penhora da fracção identificada nos autos.

2. Proferida douta sentença nesse sentido veio a Fazenda Pública recorrer da decisão, sendo que entende o Recorrido que não lhe assiste razão, para além de fundamentar a sua argumentação apenas em frases feitas, ou então utilizando por vezes citações que contradizem o que invoca nas suas duntas Alegações.

3. Prende-se o douto Recurso da Fazenda Pública com duas questões, a saber, “da ilegitimidade do Recorrido”, e “do meio processual inadequado”, sendo que entende o Recorrido, desde logo, que não se apresenta qualquer fundamento que possa dar acolhimento a essa argumentação.

4. O Recorrido foi citado da penhora da totalidade da fracção, mais o nomeando como fiel depositário.

5. Ora desde logo não podia este aceitar tal conclusão, sem mais, já que sendo casado sob o regime de comunhão de bens adquiridos, como a Fazenda Pública tem obrigação de conhecer, nunca podia ver a penhora ser efectuada nos termos em que foi, na sua totalidade, e sem citação do seu cônjuge.

6. Assim sendo entendia, e continua a entender o Recorrido, de que a AT praticou uma ilegalidade, e como tal, por ter interesse, e por violar com aquele proceder o direito de propriedade do Recorrido, tinha o direito a reagir nos termos em que o fez, com a legitimidade que a norma adjetiva lhe permite.

7. A douta sentença de que a Fazenda Pública recorreu também assim entendeu, e o douto parecer do MP, todos na minha linha, com fundamento no artigo 220º do CPPT.

8. A norma é clara, quando estabelece de que o bem comum do Recorrido podia ser penhorado, desde que citado o cônjuge, o que nunca aconteceu.

9. A questão invocada não diz respeito ao acto de penhora (como parece querer fazer crer a Fazenda Pública), mas à sua ilegalidade ao ser penhorado um bem comum sem a citação obrigatória do cônjuge.

10. Ora face à manifesta ilegalidade da penhora, lesando o património do Recorrido, tinha este a legitimidade para reclamar perante o Meritíssimo Juiz (ver Acórdão STA, de 9/4/2014, processo 0366/14; Acórdão STA, de 24/09/2014, processo 0890/14).

11. Sendo que o pressuposto processual de legitimidade e interesse processual em agir, determina-se perante a utilidade ou vantagem que o Recorrido pode retirar da sentença que viesse a ser proferida, baseando-se no interesse em demandar ou contradizer, tendo em conta a relação material controvertida como o Recorrido a configurou (artigo 30º do CPC).

12. E a verdade é que é manifesto que o Recorrido constatou que lhe foi penhorada a totalidade da identificada fracção, esquecendo-se a respectiva meação, e mais através de procedimento ilegal,

não respeitando a lei vigente, pelo que só podia ver-lhe reconhecida a legitimidade processual para invocar a lesão que tal representava, e bem assim a ilegalidade praticada com o acto.

13. *Não vale tudo, apesar de que, salvo o devido respeito, nos tempos que correm, parece que assim o entende a AT, o que o Recorrido não poderia consentir.*

14. *Quanto ao meio processual utilizado pelo Recorrido, e tendo em conta o entendimento da maioria da doutrina e douta jurisprudência, falha a Fazenda Pública o alvo quando quer obter vencimento de que aquele não poderia recorrer a esse meio processual da Reclamação com fundamento no artigo 276º do CPPT.*

15. *Ora nada mais errado, salvo o devido respeito, pois a presente Reclamação é o meio processual que lhe permite colocar em crise o acto lesivo praticado pela AT, em processo de execução fiscal.*

16. *Este é o meio processual que poderá ser utilizado sempre que se esteja perante uma decisão proferida por um órgão de execução fiscal ou autoridade administrativa tributária que afecte direitos e interesses legítimos (artigos 276º e 151º, n.º 1 do CPPT, artigo 103º LGT).*

17. *A douta Jurisprudência tem assim entendido, de que a Reclamação Judicial prevista no artigo 276º do CPPT é o meio processual apropriado perante um pedido de “revogação de penhora”, como afinal se verifica no caso concreto.*

18. *Assim sendo andou bem o Tribunal a quo ao decidir como o fez em douta sentença, entendendo que a Reclamação em causa era o meio processual adequado, bem como era manifesta a legitimidade do aqui Recorrido, para apresentar essa Reclamação.*

19. *Pelo que não assistindo qualquer razão à Fazenda Pública, nem esta tendo apresentado qualquer fundamento que possa colocar em crise a douta sentença proferida pelo Tribunal a quo, salvo o devido respeito, para além de mera retórica, e utilização enviesada de algumas citações, só pode improceder o Recurso interposto, mantendo-se a douta sentença.»*

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer que na parte mais relevante se transcreve: (.....) Embora não acompanhando, na totalidade, o sentido do discurso recursivo, entendo que a sentença recorrida merece censura.

Com efeito, ao invés do que sustenta a ora Recorrente, não se me afigura que no caso vertente tenha sido arguida pelo Reclamante, ora Recorrido, qualquer nulidade no processo de execução fiscal, nomeadamente a falta de citação do seu cônjuge, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 239º, n.º 1 do CPPT.

Para além das questões atinentes à legalidade da dívida exequenda, o que o Reclamante questionava no seu articulado inicial era a extensão do acto de penhora reclamado, pelo facto de ter sido penhorada toda a fracção em causa, quando a AT, alegadamente, só poderia ter penhorado a sua meação nos bens comuns, por só dela ser titular. E essa é também a perspectiva em que a eventual ilegalidade do acto de penhora é colocada e decidida na sentença recorrida, como claramente se colhe do que vem referido no primeiro parágrafo de fls. 165.

Não são equacionáveis, pois, no contexto do julgado, as questões da legitimidade do Reclamante, ora Recorrido, e do meio processual adequado para a arguição da falta de citação do cônjuge, nos termos do art. 239º, n.º 1 do CPPT.

Não obstante, tem razão a Recorrente quando sustenta que, no caso vertente, “não estamos perante uma penhora ilegal, em face da sua extensão, estamos antes; perante a preterição de uma formalidade legal essencial (legalmente qualificada como nulidade insanável), posterior à penhora, sem a qual o processo executivo não pode prosseguir os seus ulteriores termos (tal como resulta do disposto no n.º 1, do artigo 239.º do CPPT, in fine), nomeadamente, a marcação da venda do bem penhorado”.

Na verdade, no processo de execução fiscal, recaindo a penhora sobre bens imóveis (como é o caso) ou sobre móveis sujeitos a registo, o cônjuge do executado é obrigatoriamente citado, nos termos do n.º 1 do art. 239.º do CPPT, sem o que a execução não prosseguirá.

Será ainda obrigatoriamente citado no caso previsto no art. 220.º do CPPT, ou seja, nos casos em que a execução se destine à cobrança de coima fiscal ou tenha por fundamento a responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, como ocorre no caso vertente em que está em causa uma situação de responsabilidade subsidiária. Nesta hipótese, dispõe o preceito, “podem ser imediatamente penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais”.

Decorre das normas citadas que na situação dos autos era legalmente admissível a penhora do bem comum, ou seja da fracção em causa, sendo no entanto obrigatória a citação do cônjuge do executado, sem o que a execução não poderia prosseguir.

O indevido prosseguimento da execução sem ser efectuada essa citação tem, como esclarece Jorge Lopes de Sousa, in CPPT Anotado e Comentado, 6.ª edição, vol iv, p. 32, «os efeitos previstos no art. 864º, n.º 11, do CPC (a que corresponde ao nº6, do art. 786º do CPC, na actual redacção), conjugado como art. 165º, n.º 1, alínea a), do CPPT, de que resulta que aquela falta tem os mesmos efeitos que

a falta de citação do executado, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remissões ou pagamentos já efectuados, dos quais o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário, sem prejuízo do direito da pessoa que devia ter sido citada ser indemnizada pelo exequente ou outro credor pago em vez dela, segundo as regras do enriquecimento sem causa, sem prejuízo ainda da responsabilidade civil, nos termos gerais, que possa recair sobre a pessoa a quem seja imputável a falta de citação».

Conclui-se do exposto que não padece de ilegalidade, em relação à sua extensão, o reclamado acto de penhora, não sendo o mesmo afectado pela falta de citação do cônjuge, falta de citação essa que o tribunal “a quo” tem por verificada, como claramente deflui do texto da decisão recorrida.

A inobservância dessa formalidade legal impedindo, como se referiu, o prosseguimento da execução é geradora de nulidade, nos termos do n.º 1, alínea a) do art. 165.º do CPPT, nulidade que é de conhecimento oficioso, tendo por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente (n.ºs 2 e 4 do mesmo preceito), com eventual salvaguarda das vendas, adjudicações, remissões ou pagamentos já efectuados, dos quais o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário, nos termos anteriormente assinalados (cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., pp 34 e 35).

Face ao exposto, sem mais delongas, pronuncio-me pela procedência do presente recurso e, em consequência, pela revogação da sentença recorrida.

É o meu parecer.»

4 – Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre apreciar e decidir.

5- Em sede factual apurou-se em primeira instância seguinte matéria de facto:

A. Em 18/03/2005 foi registada na 2ª Conservatória do Registo Predial de Almada a compra da fracção registada naquela Conservatória sob o n.º 1571/19880906-C por A....., B..... (casados em regime de comunhão de adquiridos) e C..... (cfr. fls. 76).

B. Em 06/01/2009 foi registada na 2ª Conservatória do Registo Predial de Almada, provisória por natureza, a compra de 1/2 da quota da fracção registada naquela Conservatória sob o n.º 1571/19880906-C por A..... e B..... a C..... (cfr. fls. 77).

C. Em 30/12/2011 foi instaurado em nome de D....., Lda., o processo de execução fiscal n.º 3212201101104438 por dívida de IRC de 2008 no montante total de € 1.790,07 (como consta do processo executivo em apenso).

D. Em 21/01/2014 foi proferido despacho de reversão da execução contra A..... na qualidade de responsável subsidiário da sociedade referida no ponto anterior (cfr. fls. 152/153 do apenso).

E. E em 22/01/2014 foi emitida a citação (reversão) de A....., tendo o aviso de recepção sido assinado em 28/01/2014 (cfr. fls. 162/164-A do apenso).

F. Em 11/04/2014 foi efectuada e registada a penhora da totalidade da fracção registada na Conservatória sob o n.º 1571/19880906-C a favor da Fazenda Nacional para garantia da dívida exequenda de €2.151,49 e com referência ao sujeito passivo A..... no processo de execução fiscal n.º3212201101104438 (cfr. fls. 78).

6. Do objecto do recurso

As questões objecto do presente recurso são as seguintes:

1. Saber se o Reclamante, ora Recorrido, tem legitimidade para reclamar, nos termos do artº 276º do CPPT, da penhora efectuada pela AF de um imóvel que constitui um bem comum do casal como garantia de uma dívida da sua exclusiva responsabilidade, e sem que o outro cônjuge tenha sido citado nos termos do art. 220º e do artº 239º do CPPT.

2. Saber se tal penhora é ilegal, nomeadamente na sua extensão, por incidir sobre um imóvel que constitui um bem comum do casal, e constituir garantia de uma dívida da responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges, sem que o outro cônjuge tenha sido citado nos termos do art. 220º e do artº 239º do CPPT.

3 Saber se a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal constitui meio processual adequado para arguir a nulidade por falta de citação do cônjuge do executado.

A sentença do TAF de Almada 13.02.2015 julgou procedente a Reclamação deduzida por A....., determinando o levantamento da penhora da fracção C registada na matriz predial sob o artigo 1776, efectuada no âmbito da execução fiscal n.º 3212201101104438.

Na fundamentação de tal decisão ponderou a sentença recorrida que «no processo de execução fiscal, o cônjuge do executado é obrigatoriamente citado, nos termos do art. 239º do CPPT, para intervir no processo de execução sempre que a penhora recaia sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo e, para além disso, também é citado para requerer, querendo, a separação judicial de bens, desde que, tendo sido penhorados bens comuns, a dívida exequenda respeite a coima fiscal ou tenha por base responsabilidade tributária exclusiva do outro cônjuge (art. 220º do CPPT).»

E no prosseguimento de tal discurso argumentativo, considerando que «no caso em apreço foi efectuada penhora sobre a totalidade do imóvel, quando na realidade o ora reclamante é titular da meação do mesmo, concluiu que se verifica «efectivamente uma ilegalidade na penhora em relação à sua extensão (cfr. parte final da alínea a) do n.º3 do art. 276º do CPPT) e considerando a falta de citação do cônjuge tal penhora não pode manter-se.»

Não conformada vem a Fazenda Pública interpor o presente recurso

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

a) Nos termos do disposto no artigo 276.º, do CPPT, os executados podem impugnar as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que afectem os seus direitos e interesses legítimos; A penhora da meação do cônjuge não lesa, de forma alguma, o próprio executado, pelo que, não pode reconhecer-se-lhe qualquer legitimidade para a “atacar”.

b) A nulidade por falta de citação do cônjuge do executado, nos termos do disposto no artigo 239.º, n.º 1, do CPPT, por ter sido penhorado um imóvel, bem comum do casal, deve ser arguida no próprio processo de execução fiscal, incorrendo o tribunal a quo em erro ao não determinar a convolação da presente reclamação em requerimento de arguição de falta de citação do cônjuge, no próprio processo de execução fiscal.

c) No caso, não estamos perante uma penhora ilegal, em face da sua extensão, estamos antes, perante a preterição de uma formalidade legal essencial (legalmente qualificada como nulidade insanável), posterior à penhora, sem a qual o processo executivo não pode prosseguir os seus ulteriores termos (tal como resulta do disposto no n.º 1, do artigo 239.º do CPPT, in fine), nomeadamente, a marcação da venda do bem penhorado;

6.1 Da legitimidade do reclamante.

Entendemos que, neste ponto, não assiste razão à recorrente.

Efectivamente decorre do disposto nos arts. 268.º, n.º4, da CRP, 91.º, n.º 1 e 103.º, n.º 2 da LGT um direito global de os particulares solicitarem a intervenção do juiz no processo, através da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, relativamente a quaisquer actos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária que tenham potencialidade lesiva (cf., neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume IV, pag. 270, e Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 06.10.2004 recurso 1999/03 e de 30.07.2008, recurso 553/08, ambos in www.dgsi.pt)

Do ponto de vista orgânico, os actos susceptíveis de reclamação serão, pois, aqueles que se exteriorizem mediante decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da Administração Tributária e, do ponto de vista material, devem ser actos que afectem os direitos e interesses legítimos do executado (¹).

Devem considerar-se lesivos os actos que sejam susceptíveis de afectar negativamente a esfera jurídica dos particulares, quer retirando-lhes direitos ou obrigação quer recusando-lhe o reconhecimento de direitos ou a satisfação de pretensões. (cf. ob. citada, Volume II, pag. 28)

Tal é seguramente o caso dos actos que concretizam a penhora («inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada») que são potencialmente lesivos do direito de propriedade do recorrido.

Acresce, por outro lado, que a questão da possibilidade da reclamação imediata, por parte do executado, do acto de penhora efectuado pelo órgão de execução fiscal, na medida em que potencialmente lesivo, como questão prévia que é, não tem a ver com a viabilidade da pretensão do reclamante.

Por isso, não podem relevar, neste contexto, as considerações feitas pela Fazenda Pública no sentido de que a penhora da meação do cônjuge não lesa, de forma alguma, o próprio executado, pelo que, não pode reconhecer-se-lhe qualquer legitimidade para a “atacar”.

Trata-se de questão diversa, que contende com o mérito da reclamação, e de que, a seguir, trataremos.

Como questão diversa, e que igualmente será analisada, é a de saber se esse é o meio processual adequado para fazer valer em juízo a pretensão do reclamante.

Porém, independentemente da resposta que seja dada a essas questões, temos como certo que o executado tem legitimidade para reclamar de um acto de penhora de imóvel, enquanto acto potencialmente lesivo.

Improcede, pois, nesta parte, a argumentação da recorrente.

6.2 Da invocada legalidade da penhora

Alega a entidade recorrente que de acordo com o disposto no n.º 1, do artigo 220.º, do CPPT, podem ser penhorados bens comuns nas execuções fiscais com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges.

E que, por isso no caso, não estamos perante uma penhora ilegal, em face da sua extensão, estamos antes perante a preterição de uma formalidade legal essencial (legalmente qualificada como nulidade insanável), posterior à penhora, sem a qual o processo executivo não pode prosseguir os seus ulteriores termos (tal como resulta do disposto no n.º 1, do artigo 239.º do CPPT, in fine), nomeadamente, a marcação da venda do bem penhorado.

A nosso ver, neste ponto, assiste razão à entidade recorrente.

Com efeito há que ter em conta que, no caso estão em causa dívidas exequendas resultantes de responsabilidade subsidiária do recorrido, na qualidade de gerente da sociedade D....., Lda e por dívidas daquela sociedade relativas a IRC.

Ora como resulta do disposto na alínea b) do art. 1692.º do CCivil, e vem sendo sublinhado pela doutrina e jurisprudência, as dívidas que um dos cônjuges seja chamado a pagar por força de responsa-

bilidade tributária subsidiária são da sua exclusiva responsabilidade e não da responsabilidade de ambos os cônjuges, porque respeitantes a indemnizações por facto imputável a cada um dos cônjuges, recaindo unicamente sobre o gerente e não também sobre o seu cônjuge (cfr. neste sentido, entre outros, os acs. do STA, de 18/2/1998, rec. n.º 021438; de 21/6/2000, rec. n.º 22.164; de 31/1/2001, rec. n.º 023428; de 5/12/2001, rec. n.º 021438 (Pleno); de 16/11/2011, rec. n.º 0518/11; de 9/5/2012, rec. n.º 0224/12; de 19.12.2012, recurso 1261/12 e de 30.10.2013, recurso 1312/13, bem como Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, III vol., 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 604 e ss. – nota 3 ao art. 220º.)

Porém, mesmo nestes casos de execução para cobrança de dívida fiscal com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, podem ser imediatamente penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais.

Por outro lado, tendo sido penhorado um imóvel, a citação também teria que ser feita nos termos do disposto no art. 239º do CPPT, normativo que impõe a obrigatoriedade da citação do cônjuge do executado, para intervir no processo de execução fiscal (ficando o mesmo, desde então, na posição de co-executado e podendo usar todos os meios de defesa que a lei lhe confere nessa qualidade) quando e sempre que a penhora recaia sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo.

Em suma a penhora efectuada não é ilegal, não sendo afectada pela falta de citação do cônjuge do executado, falta de citação essa que o tribunal “a quo” teve por verificada.

No entanto, e como se salienta no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a inobservância dessa formalidade legal, sem a qual o processo de execução fiscal não poderia prosseguir, é geradora de nulidade, nos termos do n.º 1, alínea a) do art. 165.º do CPPT, nulidade que é de conhecimento oficioso, tendo por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente (n.ºs 2 e 4 do mesmo preceito), com eventual salvaguarda das vendas, adjudicações, remissões ou pagamentos já efectuados, dos quais o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário.

6.3 Do meio processual adequado para arguir a nulidade por falta de citação do cônjuge do executado.

No presente recurso a Fazenda Pública argumenta também que a nulidade por falta de citação do cônjuge do executado, nos termos do disposto no artigo 239º, n.º 1, do CPPT, deve ser arguida no próprio processo de execução fiscal, incorrendo o tribunal a quo em erro ao não determinar a convoção da presente reclamação em requerimento de arguição de falta de citação do cônjuge, no próprio processo de execução fiscal.

Também neste aspecto lhe assiste razão.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por diversas vezes sobre questão similar à ora suscitada e no sentido de que o meio processual mais adequado para o executado, indevidamente não citado, defender os seus direitos processuais é a arguição da correspondente nulidade no processo de execução fiscal.

Assim no Acórdão 969/10 de 12.11.2011, ficou dito que a nulidade do processo executivo por falta de citação deve ser arguida primariamente perante o órgão de execução fiscal, sendo a decisão que por ele venha a ser tomada relativamente à questão susceptível de reclamação judicial para o tribunal tributário, nos termos dos artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Também no acórdão 923/08 de 24.02.2010, do Pleno da Secção de Contencioso Tributário se esclareceu que «a nulidade por falta de citação em processo de execução fiscal significa a falta da prática de um acto processual que ao órgão da execução fiscal cabe realizar, por força dos termos da 1.ª parte da alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Concluindo-se naquele aresto que «a citação em processo de execução fiscal é um acto processual de comunicação ao executado, sendo que o conhecimento e sanção da nulidade por falta de citação se traduz na prática de acto ou actos processuais que ao órgão da execução fiscal cabe realizar, ao abrigo da 1.ª parte da alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

E ainda no Acórdão de 953/07, de 02.04.20008, ficou sublinhado que «instaurada a execução fiscal e tendo que ser efectuada a citação da executada, a regra prevista no n.º 2 do art.º 97.º da L.G.T., impõe a conclusão de que não será permitido à executada dedução de incidente perante o tribunal tributário de 1ª instância, mesmo enquanto não tiver sido citado, já que não se está perante uma questão controvertida, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através de requerimento da arguição da nulidade por falta de citação, com a conseqüente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos art.ºs 276.º e 278.º deste Código.»

A este propósito, escreve o Consº. Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT, anotado e comentado, 6.ª edição, anotação 4 ao artigo 276.º, a fls. 270/271 – “Assim tem de concluir-se que é reconhecido um

direito global de os particulares solicitarem a “intervenção do Juiz no processo”, através da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, relativamente a quaisquer actos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária que tenha potencialidade lesiva. (...) No entanto, nenhuma dessas normas fornece suporte consistente para defender a possibilidade de reclamação perante a mera omissão de actos que o interessado entenda que deveriam ter sido praticados e não o foram. Por isso, em relação a omissões de actos não será possível em princípio reclamar directamente para o juiz, pelo que o interessado deverá fazer a respectiva arguição perante o órgão de execução fiscal e só da decisão deste que não satisfaça a sua pretensão poderá reclamar.

Não se vê razão para alterar tal jurisprudência que merece a nossa concordância e cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente.

Daí que se conclua que a arguição de nulidades de actos processuais praticados pela administração tributária no processo de execução fiscal deve ser efectuada perante o órgão da execução fiscal, só desta decisão cabendo reclamação para o tribunal.

No caso vertente a falta de citação do cônjuge do executado coarctava-lhe a possibilidade do exercício de todos os seus direitos processuais, em que se inclui a possibilidade de intervir no processo de execução fiscal, ficando, desde então, na posição de co-executado e podendo usar todos os meios de defesa que a lei lhe confere nessa qualidade, ou ainda a possibilidade de requerer a separação judicial (artigo 220.º do CPPT), consubstanciando, dessa forma, uma nulidade insanável de conhecimento oficioso e a todo o tempo (artigo 165.º, n.º 1, alínea a) e 4 do CPPT).

E tratando-se, como se trata de uma nulidade insanável e de conhecimento oficioso ela tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente (n.ºs 2 e 4 do mesmo preceito), com eventual salvaguarda das vendas, adjudicações, remissões ou pagamentos já efectuados, dos quais o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário.

Sendo que sempre o recorrido teria legitimidade para arguir tal nulidade no processo de execução fiscal, na qualidade de executado, já que a preterição de tais formalidades legais, para além de ser de conhecimento oficioso, pode, manifestamente, influir no exame ou na decisão da causa (art.º 195º, n.º 1 do Código de Processo Civil).

Importa, pois, concluir que, no caso em apreço, a reclamação de decisões do órgão da execução fiscal configura um meio processual inadequado para arguir a nulidade decorrente da falta de citação do cônjuge do executado. Tal nulidade deverá ser arguida perante o órgão de execução fiscal e só depois, obtida decisão desfavorável, poderá reclamar-se. A decisão recorrida, que assim não decidiu, é merecedora das críticas que lhe são remetidas pela recorrente.

Impondo-se assim a convalidação dos presentes autos em requerimento de arguição de nulidade no âmbito do processo de execução fiscal, já que, como decorre dos arts. 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT deverá ordenar-se a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.

No caso nada impede que a reclamação questionada seja convalidada para requerimento dirigido ao Chefe dos Serviços de Finanças de Almada (2).

Por um lado, é manifesto que esse requerimento é tempestivo no referente à nulidade por falta de citação já que é de conhecimento oficioso e a todo o tempo. E, por outro, é também certo que a petição da reclamação não colide com qualquer exigência formal ou substancial do requerimento de arguição de nulidade.

Deste modo, deverão os presentes autos ser incorporados no processo de execução para que aí possa ser conhecida a arguida nulidade.

7. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e determinar a convalidação de presente reclamação em requerimento a fim de ser junto ao processo de execução tendo em vista o conhecimento da arguição da nulidade por falta de citação do cônjuge do executado.

Custas pelo recorrido que contra-alegou neste Tribunal.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Neste sentido Joaquim Freitas Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª edição, pag. 357. O referido autor usa até a expressão «modo de reacção contra actuações supostamente lesivas praticadas pelos órgãos administrativos no âmbito da execução fiscal».

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Processo n.º 416-A/06-30.

Recorrentes: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo**I. Relatório**

1. A....., identificada nos autos, veio interpor recurso de revisão, nos termos do disposto nos artigos 154.º do CPTA e 696.º, alínea f) do CPC, do acórdão do STA, de 4/11/2009, exarado a fls. 669/676. Este Acórdão confirmou a sentença proferida pelo Tribunal de Almada, constante de fls. 380/385, que absolveu a Fazenda Pública da instância, considerando-se que ocorreu erro na forma do processo, determinante da nulidade de todo o processado anterior à sentença recorrida.

2. A recorrente concluiu as suas alegações da seguinte forma:

1.º O Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, em 1ª Instância ignorou uma sentença do Tribunal Judicial de Almada que decretou indevida a reversão das dívidas fiscais da sociedade V. para a recorrente. Violou o princípio da verdade material e encapotou, além do mais a violação do art.º 99 do C.P.P.T.

2.º O Acórdão recorrido reconheceu a existência de ERRO DE JULGAMENTO, na 1ª Instância, mas manteve válida a decisão que considerou improcedente a impugnação e a recorrente foi além do mais também condenada em custas.

3.º A decisão do TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS DO HOMEM considera ter sido violado o princípio da presunção da inocência, e defende que sendo indevida a reversão das dívidas fiscais para a recorrente, todos os processos de defesa teriam de proceder.

4.º Por não extrair consequências do ERRO DE JULGAMENTO, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem condenou o Estado Português por em relação á recorrente terem sido violados:

- O art.º 6.º da Convenção dos Direitos do Homem e das Liberdades que prevê o Direito a um Processo Equitativo

- O art.º 1.º do Protocolo, n.º da Convenção por desrespeito pelos bens da recorrente.

5.º O Acórdão recorrido é incompatível com os fundamentos que conduziram o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem a condenar o Estado Português.

TERMOS em que o Recurso de REVISÃO deve proceder.

IV- REQUER a recorrente ser indemnizada das custas de parte, reembolsada das custas pagas e que seja extinta a execução em curso, ordenada pelo TAFE, que lhe penhora 1/6 da pensão de reforma.

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público emitiu o parecer que se transcreve:

A recorrente acima identificada vem interpor recurso de revisão (nos termos do disposto nos artigos 154.º do CPTA e 696.º f) do CPC) do acórdão do STA, de 04 de Novembro de 2009, exarada a fls. 669/676.

O Acórdão objecto do presente recurso de revisão confirmou sentença proferida pelo TAF de Almada, exarada a fls. 380/385, que absolveu a Fazenda Pública da instância, no entendimento de que ocorre erro na forma de processo, determinante da nulidade de todo o processado anterior à sentença recorrida.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls.4/5 do presente apenso.

A revisão de decisões transitadas em julgado proferidas em processos a que se aplica o regime de recursos de actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado no CPPT, como é o caso dos autos, vem regulada no artigo 293.º daquele Código, onde consta, nomeadamente, o período de tempo durante o qual pode ser pedida a revisão, fundamentos, prazo para deduzir o pedido de revisão, Tribunal onde deve ser apresentado o pedido e os termos do processo a seguir.

Antes de tudo o mais coloca-se a questão de saber se o STA é o Tribunal para onde deve ser dirigido o pedido de revisão.

Como sustenta o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (CPPT, anotado e comentado, 6ª edição 2011, IV volume, páginas 548/549), doutrina que subscrevemos, nas situações em que o processo onde foi proferida a decisão a rever foi apreciada em vários graus de jurisdição, o recurso de revisão deve ser dirigido ao Tribunal que, em primeiro lugar, decidiu no sentido da decisão final.

Na verdade, como refere CASTRO MENDES, Direito Processual Civil, (citado pela já referido autor), a propósito do recurso de oposição de terceiro, mas sustentando que as mesmas regras são aplicáveis ao recurso de revisão, “a mera confirmação de decisão não conta. Se o tribunal de 1.ª instância condenou, e Relação e Supremo confirmaram a condenação, o tribunal que proferiu a decisão é o de 1.ª instância: se a Relação revogou a condenação, absolvendo e o Supremo confirmou a absolvição, o tribunal que proferiu a decisão é o da Relação; se o Supremo revogar a decisão da Relação e confirmar a da 1.ª instância, de novo se entende que o tribunal que proferiu a decisão é da 1.ª instância. Pode

suceder que o Supremo profira uma decisão não confirmatória de outra anterior, e então o tribunal que proferiu a decisão para quem é dirigido o recurso de oposição de terceiro é o Supremo”.

Como defende o citado Juiz Conselheiro (obra citada página 547), “A estas regras parece dever fazer-se uma restrição ou adaptação derivada da natureza do fundamento invocado e dos poderes de cognição do tribunal.

Quando o fundamento da revisão for um «documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para destruição da prova feita», a decisão sobre a possibilidade de revisão envolve apreciação de matéria facta.

Por isso nestas hipóteses, só poderá ser pedida a revisão de acórdãos do STA nos casos em que este não conhece apenas de matéria de direito (art. 12.º, n.º 5, do ETAF de 2002).

Se a matéria de facto foi decidida pela 1.ª instância e se pretende uma revisão com um fundamento enquadrável naquelas normas, deve ser pedida a revisão da decisão que primeiramente a decidiu no sentido em que ela foi decidida no processo, mesmo que exista uma posterior decisão do Supremo que, com base nessa matéria de facto, tenha proferido uma decisão em sentido diferente ao decidido pela 1.ª instância.

Se for pedida, com fundamento destes, a revisão de um acórdão do STA, em processo em que apenas conhece de matéria de direito, este Tribunal deve julgar inviável o pedido de revisão.

Se for dirigido ao STA, com um destes fundamentos, um pedido de revisão de uma decisão da 1.ª instância, o Supremo deve declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do pedido [(1) Neste sentido quanto á questão da impossibilidade de apreciação pelo STA de pedido de revisão com fundamentos que envolvem apreciação de matéria de facto, quando tem poderes de limitados a matéria de direito, pode ver-se o acórdão do Pleno da SCA de 3-10-1989, processo n.º 1377-A, AP-DR de 30-4-1991, página 812]”.

No caso em análise o tribunal que proferiu a decisão a rever, nos termos e para os efeitos do estabelecido no artigo 293.º/3 do CPPT, é o TAF de Almada, que absolveu a Fazenda Pública da instância com base na nulidade de todo o processado anterior, por erro na forma de processo, uma vez que o acórdão do STA, de 4 de Novembro de 2009, se limitou a confirmar a decisão de 1.ª instância.

Termos em que devem os autos baixar à 1.ª instância, a fim de, se a tal nada obstar, apreciar o presente recurso de revisão.

5. O Acórdão do qual se pretende a revisão tem o seguinte teor:

“1 – A..... deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal uma impugnação, na sequência de uma reversão contra si decidida no processo de execução fiscal 3409/93/105280.2, da Repartição de Finanças de Almada 3.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que sucedeu na competência daquele Tribunal, decidiu a anulação de todo o processado, por entender existir erro na forma de processo, por, em suma, a Impugnante não imputar qualquer vício aos actos de liquidação subjacentes às execuções fiscais que contra si reverteram, limitando-se a invocar fundamentos de oposição à execução fiscal.

Mais entendeu o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que não era possível a convolação do processo em oposição à execução fiscal, por a Impugnante, paralelamente à impugnação judicial, ter deduzido também oposição à execução fiscal.

Na sequência deste entendimento, aquele Tribunal absolveu a Fazenda Pública da instância.

A Impugnante interpôs recurso da sentença daquele Tribunal para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

1) A Administração Fiscal reverteu erroneamente as dívidas Fiscais da sociedade “B....., L.da” para a impugnante.

Esta não foi citada para a execução, mas com base nos elementos constantes do Auto de Penhora dos seus bens e do documento de citação do gerente daquele a empresa (cf. n.º 4 da impugnação) alegou a errônea qualificação de devedora e a ilegalidade do acto administrativo que criou o facto tributário contra si, e impugnou o processo Tributário.

O acto administrativo que criou título executivo contra a recorrente é lesivo dos seus direitos e viciou de ilegalidade esse título executivo.

A decisão recorrida viola o disposto nos art.s 99.º n.º 1 a) c) e d) e 169.º n.º 1 do C.P.P.T. e 95.º n.º 2 h) da LGT.

2) A decisão recorrida conhece da citação da impugnante sem que disso tenha possibilidade de conhecer por não existir nos autos qualquer certidão válida e idónea de citação. Além de violar, o art. 8.º da LGT, é nula a decisão recorrida por violação do disposto no art. 668º 1. d) do C.P.C.

3) As decisões dos Tribunais, transitadas em julgado são vinculativas para todos.

Na sentença do Tribunal Criminal de Almada, onde a fls. 45 e 46 se expressa a motivação de facto e se transcreve até que os depoimentos dos peritos tributários C..... e D..... não convenceram o colectivo de Juizes quanto à gerência de facto da empresa por parte de A.....

No elenco dos “FACTOS” a decisão recorrida omite a existência daquela sentença a fls. 41 a 49, não querendo saber que ela faz prova plena errônea Reversão da Execução contra a recorrente. Além de violar o disposto no art.º 668º 1, d) do C.P.C. viola também o disposto no art.º 208º da C.R.P.

A dívida exequenda por não ser devida pela recorrente é ilegal.

4) A alegada falta de citação no processo de execução só por si é também fundamento para a Impugnação.

A decisão recorrida viola o disposto nos art.ºs 99 n.º 1 d) 189 n.º 1 e 190 do C.P.P.T.

TERMOS em que deve ser promovida a Nulidade do Acto Tributário.

Espera Deferimento

Em tempo: O Tribunal recorrido recusou-se a conhecer a questão de fundo também no processo de “OPOSIÇÃO” – Que fazer?

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Meritíssima Juíza pronunciou-se no sentido de a sentença não enfermar das nulidades que a Recorrente lhe imputa.

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

1. Nulidade da sentença por excesso de pronúncia (2.ª conclusão)

Inexiste a arguida nulidade por excesso de pronúncia, na medida em que a sentença não apreciou a questão da validade da citação, a qual não fora suscitada na petição de impugnação judicial; limitou-se a inscrever no probatório a data da citação da recorrente no processo de execução fiscal, por forma a apreciar a tempestividade da impugnação judicial, deduzida na qualidade de responsável subsidiária (art. 22º n.º 4 LGT).

2. A alegada falta de citação deve ser suscitada perante o órgão da execução fiscal, cuja eventual decisão desfavorável é passível de reclamação para o tribunal tributário (art. 276.º CPPT; 4.ª conclusão).

3. No caso sub judicio a convoação é inútil porque já foi deduzida oposição, onde as questões indevidamente suscitadas pela recorrente na petição de impugnação judicial devem ser apreciadas (ilegitimidade substantiva para intervir no processo de execução; prescrição da dívida exequenda; art. 204.º n.º 1, als. b) e d) CPPT).

CONCLUSÃO

O recurso não merece e provimento.

A sentença deve ser confirmada

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Foram instauradas várias execuções fiscais contra “B....., Lda”, por diversas dívidas de 1991 a 1998 (Cfr. fls. 27).

B) Por despacho de 27/12/1999 foi a execução mencionada em A) revertida contra a impugnante na qualidade de responsável subsidiário por dívidas de contribuições e impostos no montante de Esc. 69.368.520 e à segurança social de Esc. 413.280.190, conforme consta discriminadamente de fls. 27 e 28, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais (Cfr. fls. 23 e fls. 27).

C) Em 21/01/2000 a impugnante foi citada para os termos da execução fiscal (Cfr. fls. 27).

D) Em 27/03/2000 a impugnante deduziu oposição à execução fiscal mencionada em B).

E) A presente impugnação judicial foi deduzida em 11/04/2000 (Cfr. fls. 2).

3 – O objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das alegações, como decorre do preceituado no art. 684.º, n.º 3, do CPC, subsidiariamente aplicável, por força do disposto nos arts. 2.º, alínea e), e 281.º do CPPT.

4 – A Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade porque, em suma, «conhece da citação da impugnante sem que disso tenha possibilidade de conhecer».

Defende a Recorrente que não foi citada para a execução.

A pronúncia pelo Tribunal de questões que não pode conhecer, implica nulidade por excesso de pronúncia (art. 125.º do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d), 2.ª parte, do CPC).

Os limites aos poderes de cognição do tribunal são definidos na segunda parte do n.º 2 do art. 660.º do CPC, de que se infere que o Tribunal só pode conhecer de questões suscitadas pelas partes e questões de conhecimento oficioso.

Uma das questões de conhecimento oficioso que o Tribunal deve apreciar é a da tempestividade da impugnação, pois trata-se de questão de conhecimento oficioso, como decorre do art. 57.º, § 4.º do Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo, vigente no momento em que a petição foi apresentada, que é subsidiariamente aplicável ao processo de impugnação judicial, por força da alínea c) do art. 2.º do CPPT.

Para apreciar tal questão de conhecimento oficioso, o Tribunal tinha de fixar o termo inicial do prazo de impugnação, em face dos que vêm indicados no art. 102.º, do CPPT, sendo um deles a «citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal» [alínea c) do n.º 1].

Por outro lado, a questão da existência de uma citação da Impugnante foi suscitada pela Fazenda Pública na informação que consta de fls. 27 e seguintes, em que afirmou a sua existência e a questão

de saber se existiu ou não uma citação foi controvertida, pois a Impugnante discordou dessa afirmação (fls. 38-39).

Assim, quer por a questão da tempestividade ser de conhecimento oficioso e a determinação da existência e do momento da realização da citação ser relevante para o seu conhecimento, quer por se tratar de uma questão que foi suscitada, é seguro que ao incluir na matéria de facto a data em que entendeu ter ocorrido a citação, o Tribunal recorrido não excedeu os seus poderes de cognição.

Por isso não ocorre a invocada nulidade.

5 – A Recorrente imputa à sentença recorrida outra nulidade enquadrável na alínea d) do n.º 1 do art. 668.º do CPC por omitir a existência de uma sentença do Tribunal Criminal de Almada.

Neste caso, é suscitada uma nulidade por omissão de pronúncia, prevista nos arts. 125.º do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d), 1.ª parte do CPC.

Como resulta destas normas, a nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado.

Esta nulidade está conexonada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no art. 660.º, n.º 2, do CPC, em que se estabelece que o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

A existência ou não de uma sentença de um Tribunal é matéria a incluir na decisão da matéria de facto se for relevante para a decisão da causa.

Porém, a existir uma indevida falta de inclusão desse facto ou da sua inexistência na matéria de facto fixada, estar-se-á perante um erro de julgamento e não perante uma nulidade.

Na verdade, no caso em apreço, a existência de tal sentença não era uma «questão» a resolver pelo Tribunal, pois não houve qualquer controvérsia sobre esse ponto.

Por isso, não havendo, neste ponto, falta de pronúncia sobre uma «questão» não ocorre nulidade por omissão de pronúncia.

Por outro lado, na sentença recorrida entendeu-se existir nulidade de todo o processo, por erro na utilização do processo de impugnação judicial, pelo que ficou prejudicado o conhecimento de quaisquer questões relativas ao seu objecto.

Por isso, também por esta razão, não se pode entender que houve omissão de dever de pronúncia, à face do preceituado no art. 660.º, n.º 2, do CPC.

Ao invocar esta nulidade, a Recorrente refere também ter sido violado o art., 208.º da CRP, que refere que «a lei assegura aos advogados as imunidades necessárias ao exercício do mandato e regula o patrocínio forense como elemento essencial à administração da justiça». Não se vislumbra qualquer relação desta norma com a questão da nulidade invocada, nem a Recorrente a explica, pelo que não pode concluir-se pela sua violação.

Assim, a sentença recorrida não enferma desta nulidade.

6 – Na sentença recorrida entendeu-se que existe nulidade de todo o processo por erro na utilização do processo de impugnação judicial, pelo que o provimento do presente recurso jurisdicional depende de ser errado esse entendimento.

Na verdade, se se entender que é nulo todo o processo anterior à sentença, inclusivamente a petição inicial, ficará naturalmente prejudicado o conhecimento de quaisquer questões suscitadas.

No presente recurso jurisdicional, vislumbra-se, na conclusão 1.ª, discordância com o decidido sobre esse erro na forma de processo, ao defender a Recorrente que a decisão recorrida viola o disposto no art. 99.º, n.º 1, alíneas a), c) e d), do CPPT.

Com efeito, neste art. 99.º, indicam-se os fundamentos possíveis de impugnação judicial, pelo que, a estar-se perante uma situação aí enquadrável, não existirá erro na forma de processo,

Porém, o não enquadramento dos factos afirmados na petição em qualquer destas alíneas resulta, desde logo, do tipo de acto que é impugnado.

Como resulta do preceituado no art. 97.º n.º 1, do CPPT, o processo de impugnação é adequado a impugnar os actos indicados nas alíneas a) a g) do mesmo número, em que se inclui expressamente a palavra «impugnação», entre as quais não se inclui o acto que decide a reversão da execução fiscal.

Como também resulta do mesmo art. 97.º n.º 1, do CPPT, o ataque contencioso a actos praticados no processo de execução fiscal faz-se através de meios especiais, designadamente o recurso no próprio processo de execução e a oposição à execução fiscal, referidos nas suas alíneas n) e o).

Sendo a reversão da execução fiscal decidida no processo de execução fiscal (arts. 23.º, n.º 1, da LGT e 153.º a 161.º do CPPT), os meios que se podem considerar adequados serão os referidos naquelas alíneas n) e o), próprios para reacção dos interessados contra actos praticados em processo de execução fiscal.

No caso da ilegalidade da reversão, que provoca ilegitimidade do revertido (que é o que a Impugnante invoca nos artigos 5.º a 18.º da petição inicial), o meio processual adequado para reacção do revertido é a oposição à execução fiscal, como resulta do próprio teor literal da b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Quanto ao art. 169.º, n.º 1, do CPPT, que a Recorrente também refere ter sido violado, não se vislumbra a sua relevância para a resolução da questão do erro na forma de processo, pois trata dos requisitos da suspensão da execução fiscal.

No que concerne ao art. 95.º, n.º 2, alínea h), da LGT, que a Recorrente também refere ter sido violado pela sentença recorrida, indica que podem ser lesivos «outros actos administrativos em matéria tributária», nada dizendo sobre o meio processual adequado para a sua impugnação.

Por isso, não pode de qualquer destas disposições concluir-se que é o processo de impugnação judicial e não a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para impugnar um acto que ilegalmente opere a reversão da execução fiscal.

7 – A Recorrente defende também que a falta de citação no processo de execução fiscal é, só por si, fundamento de impugnação, pelo que a sentença violará o disposto nos arts. 99.º, n.º 1, alínea d), 189.º, n.º 1, e 190.º do CPPT.

É manifesta a falta de razão da Recorrente sobre este ponto, pois a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado, constitui nulidade do processo de execução fiscal que pode ser arguida até seu trânsito em julgado da respectiva decisão final [art. 165.º, n.º 1, alínea a), e 4, do CPPT].

Por isso, o meio processual adequado para reagir contra a falta de citação é a arguição da nulidade no próprio processo de execução fiscal e não o processo de impugnação judicial.

8 – Assim, conclui-se que é correcta a posição assumida na sentença recorrida sobre a existência de erro na forma de processo e nulidade de todo o processo anterior à sentença recorrida.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.”

6. Cumpre apreciar e decidir.

Cumpre decidir.

Questão Prévia.

Da competência do STA para conhecer deste recurso de revisão.

Vem interposto recurso de revisão do acórdão do STA datado de 04 11 2009 in processo 416/06 proferido no recurso interposto da decisão do TAF de Almada que não teve em consideração a sentença do Tribunal Judicial de Almada de 14 Julho de 2009 transitada em julgado.

O acórdão do STA confirmou a sentença do TAF de Almada.

O artigo 293 do CPPT que versa sobre a revisão de sentença transitada em julgado preceitua no n.º 3 que o requerimento de revisão é apresentado no tribunal que proferiu a decisão a rever.

A questão que aqui se coloca é assim a de saber qual o Tribunal que deve conhecer da revisão pedida.

Ora a competência do Tribunal terá de ser aferida de acordo com o pedido de revisão.

No caso dos autos aquilo que se pretende é a revisão da sentença do TAF de Almada que não teve em consideração a sentença transitada em julgado do Tribunal Judicial de Almada no processo aí instaurado pela impugnante A.....

O recurso de revisão não é um verdadeiro recurso em sentido técnico já que se trata de processo autónomo visa anular uma sentença transitada em julgado que se reputa injusta por o julgador ter desconhecido factos relevantes em obediência também ao princípio constitucional de tutela judicial efectiva consagrado no artigo 20 da CRP, dessa forma repondo a situação outorgando ou dando razão a quem efectivamente a tenha.

No caso dos autos questiona-se apenas a competência em razão da hierarquia para conhecer deste processo.

Decorre do anteriormente exposto e da interpretação do artigo 293 do CPPT que o processo de revisão visando repor a situação anterior objecto de litígio deve por tal motivo ser visto de novo pelo mesmo tribunal que erradamente decidiu no sentido contido na decisão a rever.

Efectivamente a revisão consiste na reapreciação da mesma pretensão, com a mesma causa de pedir mas onde se vão ponderar e analisar factos novos desconhecidos que poderão levar à destruição da prova feita cfr n.º 3 do artigo 293 do CPPT.

No caso dos autos está em causa o acórdão deste STA que apenas confirmou a sentença transitada do TAF de Almada.

Ora a admissão ou rejeição deste recurso implica necessariamente uma apreciação da matéria de facto fundamento de revisão.

Neste sentido veja-se Jorge Lopes de Sousa In CPPT anotado 3º edição pp 1307 e chamando à colacção Castro Mendes In Direito Processual Civil – Recursos 1980 134, quando escreve: “a mera confirmação de decisão não conta. Se o tribunal de 1º instância condenou e a Relação e o Supremo confirmaram a condenação o tribunal que proferiu a decisão é o da 1º instância.”

É o caso dos autos.

Face ao anteriormente exposto e até porque o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de direito, não alterando nem podendo alterar os factos - cfr artigo 280/1 do CPPT - é manifesto que é ao tribunal que decidiu em 1º lugar e apreciou pela primeira vez a questão e os seus fundamentos de facto que o processo de revisão deve ser dirigido.

Ora esta decisão foi do Tribunal Administrativo de Almada.

Por isso sem necessidade de mais considerações acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário em julgar o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para apreciar e conhecer deste recurso de revisão e julgar competente para esse efeito o Tribunal Administrativo de Almada ordenando desde já a remessa dos autos àquele Tribunal.

Custas pelo recorrente com taxa de justiça em luc.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Assunto:

Execução fiscal. Garantia. Compensação de créditos.

Sumário:

Estando pendente impugnação judicial da liquidação e não tendo, no seguimento desta, ocorrido ainda a apreciação, por parte da AT, do pedido de prestação de garantia oferecida pela executada para suspender a execução, não podia operar-se a penhora de créditos e consequente compensação, por iniciativa da AT, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º do CPPT.

Processo n.º 475/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, julgou procedente a reclamação que A....., S.A. apresentou, nos termos do art. 276º do CPPT, contra o acto de compensação efectuado no processo de execução fiscal n.º 2178201401022423 instaurado pelo Serviço de Finanças de Grândola, no montante global de € 162.691,12.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. Os movimentos efectuados pela AT, embora apelidados de “Compensação”, não o foram efectivamente, desde logo porque não visaram o fim último do instituto da “Compensação” – a extinção de uma obrigação, no caso tributária;

B. Depois, porquanto não se encontram reunidos os requisitos necessários, previstos no n.º 1 do artigo 89º do CPPT, nomeadamente não existe qualquer crédito da AT a favor do reclamante;

C. Por outro lado, embora existam instaurados 2 processos executivos com vista à cobrança de Imposto sobre o Valor Acrescentado, como a própria AT reconhece, tal dívida é inexigível por inexistente, conduzindo a sua manutenção à duplicação da colecta;

D. De facto, com a pretendida cobrança dos montantes em execução fiscal, a AT estava a exigir o pagamento duplicado de montantes já arrecadados, por dedução ao reembolso concedido;

E. E por reconhecer tal facto, atentos os princípios da legalidade, da boa-fé e da confiança nas relações com os sujeitos passivos a que se encontra vinculada, desenvolveu os procedimentos que entendeu necessários, tendo em vista a reposição da legalidade e da verdade material dos factos;

F. Que esta Representação admite poderem não ter sido os mais correctos, nomeadamente o facto de ter apelidado os mesmos de “Compensação”, quando na verdade apenas se tratava de movimentos financeiros com vista à anulação de notas de cobrança indevidamente emitidas;

G. Mas nunca a denominação formal dos procedimentos se poderá sobrepor à verdade material dos factos – estava e está em causa apenas a anulação de documentos de cobrança indevidamente emitidos;

H. Nem sequer a existência de qualquer procedimento judicial em que seja discutida legalidade das liquidações efectuadas (deduzidas no reembolso concedido) e o eventual oferecimento de garantia podem tolher e servir de apanágio à defesa do imobilismo da AT,

I. Quando esta, ao actuar da forma em que actuou, se limita a repor a legalidade em beneficio do autor, evitando por esta forma a manutenção de processos executivos indevidos e a constituição de garantias desnecessárias com vista à obtenção da suspensão desses processos;

J. Por outro lado, a situação em causa não se ancora na impossibilidade da Administração Tributária proceder à compensação nos termos do artigo 89.º do CPPT, no prazo de reclamação judicial (em sentido alargado do termo) ou quando ainda esteja em apreciação a garantia oferecida com vista à suspensão dos processos executivos;

K. Porque tal impossibilidade, defendida jurisprudencialmente, assenta essencialmente na violação de princípios constitucionais, entre eles o da boa fé, que nos termos dos artigos 6º-A do Código de Procedimento Administrativo e 266º da Constituição da República Portuguesa, que devem presidir à actividade administrativa e ao relacionamento da Administração (Tributária) com os administrados;

L. Ora é precisamente na prossecução desse princípio (da boa fé) que a Administração Tributária efectuou os procedimentos que denominou de compensação, anulando os valores em cobrança coerciva, que indevidamente, porque em duplicado, exigia ao reclamante, obviando assim aos prejuízos resultantes que na manutenção de tais processos poderiam vir a resultar para este,

M. E também aos prejuízos que inevitavelmente viriam a resultar para ambas as partes (AT e reclamante) resultantes da constituição e manutenção de garantia manifestamente desnecessária, para a suspensão dos processos executivos, cujo destino final é obviamente a extinção, porque prosseguiam a cobrança de uma dívida indevida,

N. E, ressalvado o respeito devido que é muito, certamente a Justiça não será Justiça, quando atendo-se a questões meramente formais, não logra alcançar a verdade material dos factos,

Termina pedindo o provimento do recurso e a consequente revogação da sentença recorrida, a substituir por acórdão que julgue o pedido improcedente.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite parecer nos termos seguintes:

«Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Beja de 05.02.2015 que julgou procedente a Reclamação deduzida por “A....., S.A.”, anulando o acto de compensação reclamado.

Creio que o recurso não merece provimento.

O que em termos gerais sustenta a ora Recorrente é que o acto reclamado, embora apelidado de “compensação”, não o é verdadeiramente, antes se trata de uma mera operação de movimentos financeiros tendente à anulação de notas de cobrança indevidamente emitidas.

Sucede que na regularização de situações relativas à liquidação e cobrança de impostos a Fazenda Pública tem que actuar em conformidade com a lei, apenas podendo usar de procedimentos ou realizar operações nos termos e nas condições nela previstos.

Ora, no caso vertente, bem ou mal, estamos perante um acto de compensação que, como bem se demonstra na sentença recorrida, não era, nas circunstâncias do caso, legalmente admissível, por não se verificarem os requisitos de que depende a realização dessa operação, prevista no art. 89º do CPPT.

Aliás, a própria Recorrente admite que a AF actuou “*de forma menos correcta, através de um movimento denominado de compensação, que foi efectivamente tratada como tal, de onde resultou que, de forma automatizada, ao invés de serem compensados os valores de imposto em cobrança coerciva, tenham sido igualmente compensados juros compensatórios liquidados, relativos à dívida mais antiga*” - Cfr. artg. XII da Alegação de Recurso.

Sendo a realizada compensação uma operação manifestamente ilegal, não podia o tribunal a quo deixar de anular o acto reclamado. Como bem se pondera na sentença recorrida “*os alegados erros e riscos inerentes à informatização da cobrança coerciva de dívidas ((1) Refere-se, julga-se que por lapso,) e à automatização da compensação, sem intervenção humana, não podem ser colmatados com o atropelo das normas legais aplicáveis e, bem assim, dos direitos dos contribuintes*”. Devendo a AF proceder, em conformidade com os princípios constitucionais e legais que devem nortear a actuação da Administração, nomeadamente os princípios da legalidade e da boa fé, à atempada e adequada regularização das situações originadas por erros ou procedimentos menos correctos que tenha praticado, não pode deixar de actuar nessa tarefa de acordo com as soluções legalmente admissíveis, o que não era o caso da realizada operação de compensação, como a própria Recorrente o reconhece. É que, como salienta Freitas do Amaral ((2) *In Curso de Direito Administrativo*, vol. II, págs. 42 e 43), “*(...) a lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir; pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça*”.

Concluo, em face do exposto, sem mais delongas, pela improcedência do presente recurso e, consequentemente, pela manutenção do julgado.

É o meu parecer.»

1.5. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

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

A) Contra A....., SA, foi instaurado, em 22/4/2014, o processo de execução fiscal n.º 2178201401022423, para cobrança coerciva de dívida de IVA no valor de € 311.165,01 (cfr. fls. 1 do processo de execução fiscal apenso);

B) O processo de execução fiscal n.º 2178201401022423 tem por base:

(i) Certidão de dívida n.º 2014/77461, emitida em 21/4/2014, que atesta que A....., SA, é devedora de € 281.015,51 de IVA do período de 2010/12, com data limite de pagamento de 31/3/2014; mais atesta que são devidos juros de mora contados de 1/4/2014 (cfr. fls. 2 a 3 do processo de execução fiscal apenso);

(ii) Certidão de dívida n.º 2014/77462, emitida em 21/4/2014, que atesta que A....., SA, é devedora de € 30.149,50 de IVA – juros compensatórios, do período de 2010/12, com data limite de pagamento de 31/3/2014; mais atesta que são devidos juros de mora contados de 1/4/2014 (cfr. fls. 4 a 5 do processo de execução fiscal apenso);

C) Em 30/4/2014, neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, deu entrada impugnação judicial contra as liquidações adicionais de IVA dos períodos de Dezembro de 2009 e 2010, que corre termos sob o n.º 209/14.0BEBJA (cfr. fls. 19 a 21 dos autos);

D) Por ofício «Citação», datado de 5/5/2014 e remetido à Reclamante por carta registada com aviso de receção, foi-lhe comunicada a instauração do processo de execução fiscal (cfr. fls. 7 do processo de execução fiscal apenso);

E) Em 14/5/2014, a Reclamante solicitou a prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º 2178201401022423, no montante de € 395.420,00, por meio de fiança da sociedade B....., SGPS, SA (cfr. fls. 18 a 23 do processo de execução fiscal apenso);

F) Em 25/8/2014, foi lavrada informação no processo de execução fiscal n.º 2178201401022423, de cujo teor se extrai:

«Aos vinte e cinco dias do mês de Agosto de 2014, foi recebido o email que junto, proveniente da DSGCT – Devedores Estratégicos e remetido pela D.F. de Setúbal – DJT, com o Relatório e Projecto de Despacho, relativos à avaliação da garantia (Fiança) apresenta pela executada A..... (...), tendo em vista a suspensão dos autos nos termos do artigo 169º do CPPT.

Cumprir informar:

Verificando-se nesta data que o valor da dívida foi substancialmente alterado, devido ao facto do crédito criado pelos Serviços do IVA, do qual resultou a necessidade de efectuar os movimentos financeiros de correcção já iniciados, de forma a refletir a situação real dos autos, visto esse crédito, não ter sido imputado directamente à liquidação e certidão de dívida, mas remetido à câmara de compensação, como se de um reembolso se tratasse, respeitando as regras da compensação, tendo sido aplicado em imposto e juros compensatórios, quando deveria ter sido só imputados ao imposto, movimentos estes que para se efectuarem não permitem que o PEF esteja suspenso.

Parece-me ser de aguardar a estabilização da dívida, uma vez que neste momento a mesma não se encontra determinada, impossibilitando a apreciação da garantia (Fiança).» (cfr. fls. 92 do processo de execução fiscal apenso);

G) Sobre a referida informação foi lavrado despacho pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Grândola, no qual se determinou «Face ao exposto, suspenda o procedimento da avaliação da idoneidade e aceitação da “Fiança”, até se encontrar determinado o valor subsistente em dívida da executada A....., S.A., NIPC –» (cfr. fls. 92 do processo de execução fiscal apenso);

H) Em 23/9/2014, foi emitida «DEMONSTRAÇÃO DA APLICAÇÃO DO CRÉDITO» n.º 2014000000584818, com o seguinte teor:

Origem	Período	Data Valor	Descrição	Montante Inicial	Montante Aplicado
Pagamento JF	2014-01-01 a 2014-12-31	2014-07-17	Taxa de Imposto	+132.541,62	+132.541,62
			Soma dos créditos	€ +132.541,62 €	+132.541,62
IVA	2010-12-01 a 2010-12-31	2014-07-17	Certidão de Dívida - 2014 810973461	-162.691,92	-132.541,62
			Soma das dívidas	€ -162.691,92 €	-132.541,62
			Saldo	€ +0,00	

Fica por esta meio notificado(s) de que, nos termos do artigo 89º da Código de Procedimento Tributário (CPPT), se procede à compensação das dívidas fiscais acima enunciadas com o(s) valor(es) do(s) crédito(s) também identificados, em conformidade com a presente demonstração de compensação.

De acto da compensação das dívidas fiscais poderá, querendo, apresentar reclamação judicial ao órgão da execução fiscal dirigida ao Tribunal Administrativo e Fiscal, no prazo de 10 dias a contar da assinatura do aviso de recepção, de conformidade com o previsto nos art.ºs 276º e 277º do CPPT.

(cfr. fls. 14 dos autos);

I) Com data de compensação de 23/9/2014, foi emitida a «DEMONSTRAÇÃO E ACERTO DE CONTAS» n.º 201400005840124, com o seguinte teor:

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID DOCUMENTO: 2014 00005840124 NR COMPENSAÇÃO: 2014 00003460737 ID FISCAL:
 DATA COMPENSAÇÃO: 2014-09-23

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
---	2014-01-01 a 2014-12-31	2014-09-23	2014-09-23	Facção a crédito, Post. Ex. Fiscal 2179261032344	+132.541,62	+132.541,62
---	2014-01-01 a 2014-12-31	2014-09-24	2014-09-23	Aplicação do crédito em Saldos Ex. Fiscal	-132.541,62	-132.541,62
SALDO APURADO:						€ +0,00

Fica V. Ex.º notificado(a) que, conforme demonstração de compensação junta, não há lugar ao pagamento ou reembolso do saldo apurado, por ser inferior ao limite mínimo previsto nos arts. 111.º do CIRCU, 95.º do CIRIS, 33.º n.º 4 do CIS e 94.º do CIVA.

O Director-Geral,

(cfr. fls. 15 dos autos);

J) Em 23/9/2014, foi emitida «DEMONSTRAÇÃO DA APLICAÇÃO DO CRÉDITO» n.º 2014000000584819, da qual resulta:

DEMONSTRAÇÃO DA APLICAÇÃO DO CRÉDITO

NR DO DOCUMENTO DA COMPENSAÇÃO: 2014 00000584819 ID FISCAL:
 DATA: 2014-09-23

Origem	Período	Data Valor	Descrição	Montante Inicial	Montante Aplicado
Pag Excesso JF	2014-01-01 a 2014-12-31	2014-07-21	Toda de Imposto	+20.149,50	+20.149,50
Soma dos créditos				€ +20.149,50	€ +20.149,50
IVA	2010-12-01 a 2010-12-31	2014-07-21	Crédito de Dívida: 2014 000077461	-20.149,50	-20.149,50
Soma das dívidas				€ -20.149,50	€ -20.149,50
Saldos				€ +0,00	

Fica por esta meio notificado(a) de que, nos termos do artigo 89.º do Código de Procedimento Tributário (CPTT), se procedeu à compensação das dívidas fiscais acima enunciadas com o(s) valor(es) do(s) crédito(s) também identificados, em conformidade com a presente demonstração de compensação.

Do acto de compensação das dívidas fiscais poderá, quando, apresentar reclamação judicial no âmbito da execução fiscal dirigida ao Tribunal Administrativo e Fiscal, no prazo de 20 dias a contar da assinatura do aviso de compensação, de conformidade com o previsto nos arts.º 274.º e 277.º do CPTT.

com os melhores cumprimentos,
 O Director-Geral

(cfr. fls. 16 dos autos);

K) Com data de compensação de 23/9/2014, foi emitida a demonstração e acerto de contas n.º 201400005840125, da qual consta:

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID DOCUMENTO: 2014 00005840125 NR COMPENSAÇÃO: 2014 00003462735 ID FISCAL:
 DATA COMPENSAÇÃO: 2014-09-23

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
---	2014-01-01 a 2014-12-31	2014-09-23	2014-09-23	Facção a crédito, Post. Ex. Fiscal 21792640107321	+20.149,50	+20.149,50
---	2014-01-01 a 2014-12-31	2014-09-24	2014-09-23	Aplicação do crédito em Saldos Ex. Fiscal	-20.149,50	-20.149,50

SALDO APURADO:

Fica V. Ex.º notificado(a) que, conforme demonstração de compensação junta, não há lugar ao pagamento ou reembolso do saldo apurado, por ser inferior ao limite mínimo previsto nos arts. 111.º do CIRCU, 95.º do CIRIS, 33.º n.º 4 do CIS e 94.º do CIVA.

O Director-Geral,

(cfr. fls. 17 dos autos);

L) Em 13/10/2014, no Serviço de Finanças de Grândola deu entrada a presente reclamação (cfr. fls. 29 dos autos).

3.1. A recorrida A....., S.A., deduziu uma reclamação, nos termos do art. 276º do CPPT, contra o acto de compensação efectuado, em 23/9/2014, ao abrigo do art. 89º do CPPT, pela Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) no montante global de € 162.691,12, no processo de execução fiscal n.º 2178201401022423, instaurado pelo Serviço de Finanças de Grândola, alegando que tinha, anteriormente (em 8/5/2014) prestado garantia (fiança) e em 30/4/2014 apresentara no TAF de Beja impugnação judicial contra a liquidação exequenda - que ainda se encontra a aguardar decisão. Pelo que, assim, o processo de execução fiscal deverá estar suspenso e o OEF, ao operar a compensação reclamada, incorreu em violação de lei, mormente do disposto nos arts. 89º e 169º do CPPT e em violação do princípio da boa-fé.

3.2. A sentença recorrida julgou a reclamação procedente fundamentando-se em que sendo a compensação uma forma de extinção de obrigações, mormente da obrigação tributária (art. 847º, n.º 1 do CCivil), ela só ocorrerá se, igualmente, se verificarem os requisitos enunciados no n.º 1 do art. 89º do CPPT, um dos quais corresponde à inexistência de dívida garantida, o que convoca a aplicação dos arts. 169º, 195º e 199º do CPPT, em que se prevê que caso seja prestada garantia (ou prestada hipoteca, ou penhor, ou esteja efectuada penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda), a impugnação judicial (entre outros meios processuais) que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda suspende a execução até decisão do respectivo processo ou procedimento.

E no caso, tendo sido deduzida impugnação judicial em 30/4/2014, contra a liquidação adicional de IVA n.º 13109319, no valor de € 899.882,53 e respectiva liquidação de juros compensatórios, no valor de € 132.541,62, relativas ao período de 0912, bem como contra a liquidação adicional de IVA n.º 14000087, no valor de € 281.015,51 e respectiva liquidação de juros compensatórios, no valor de € 30.149,50, relativa ao período de 1012 e sendo estas as dívidas que estão em cobrança coerciva no processo de execução fiscal em apreço, a reclamante requereu, em 14/5/2014, a suspensão do respectivo processo de execução fiscal n.º 217820140122423 mediante a constituição de garantia (fiança prestada pela sociedade B....., SGPS, S.A.) e, assim, desde aquela data que a AT tinha conhecimento de que a reclamante havia requerido a suspensão do processo de execução fiscal, nos termos e para os efeitos previstos nos arts. 169º e 199º do CPPT.

Sendo que a partir do momento em que é requerida a suspensão do processo de execução fiscal, sendo prestada a competente garantia, estava a AT obrigada a obstar à prática de quaisquer actos no processo de execução fiscal e, seja como for, não pode ela, sob pena de violação do princípio da boa-fé, proceder à compensação da dívida exequenda com um crédito da executada sem que previamente se pronuncie sobre a garantia por esta oportunamente oferecida em ordem à suspensão da execução até que esteja decidida a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação da dívida exequenda.

Não se verificavam, portanto, todos os requisitos cumulativos de que depende a efectivação do instituto de compensação, em particular o requisito de que não esteja a dívida garantida, ou estando-o, não esteja pendente impugnação judicial e, em qualquer caso, também não se verificava o requisito de que o crédito do contribuinte resultasse de reembolso ou de revisão oficiosa ou de reclamação graciosa ou de impugnação judicial ou outro meio administrativo ou contencioso, sendo que a própria AT reconhece que não existe qualquer crédito a favor do contribuinte.

3.3. Discordando, a recorrente Fazenda Pública sustenta, no essencial, que o acto reclamado, embora apelidado de “compensação”, não o é verdadeiramente, antes se tratando de uma mera operação de movimentos financeiros tendente à anulação de notas de cobrança indevidamente emitidas.

Carece, porém, de razão legal.

3.4. Com efeito, como bem salienta o MP, na regularização de situações relativas à liquidação e cobrança de impostos, a AT tem que actuar em conformidade com a lei, apenas podendo usar de procedimentos ou realizar operações nos termos e nas condições nela previstos.

Todavia, no caso, operou-se um acto de compensação que não era, nas circunstâncias desse mesmo caso, legalmente admissível, por não se verificarem os requisitos de que depende a realização dessa operação, prevista no art. 89º do CPPT, sendo que até a própria recorrente admite que actuou «de forma menos correcta, através de um movimento denominado de compensação, que foi efectivamente tratada como tal, de onde resultou que, de forma automatizada, ao invés de serem compensados os valores de imposto em cobrança coerciva, tenham sido igualmente compensados juros compensatórios liquidados, relativos à dívida mais antiga» - Cfr. Conclusão XII da alegação de recurso.

E na verdade, como se viu, em 30/4/2014 foi deduzida impugnação judicial contra, além do mais, a liquidação adicional de IVA n.º 14000087, no valor de € 281.015,51 e respectiva liquidação de juros compensatórios, no valor de € 30.149,50, relativa ao período de 1012 e sendo estas as dívidas que se encontram em cobrança coerciva no processo de execução fiscal em apreço, a reclamante requereu, em 14/5/2014, a suspensão do processo de execução fiscal n.º 217820140122423 mediante a prestação de garantia (fiança).

Ora, não sofre dúvida que a pendência de qualquer dos meios gratuitos ou judiciais indicados na alínea a) do n.º 1 do art. 89º do CPPT, ou estando a correr o prazo para a dedução desses meios, obsta à compensação (tem sido este também o sentido da jurisprudência do STA, como pode ver-se, entre outros, dos acs. de 19/12/2012, rec. n.º 01306/12; de 15/2/2012, rec. n.º 089/12; de 22/4/2009, rec. n.º 0277/09; de 7/1/2009, rec. n.º 0694/08; de 17/12/2008, rec. n.º 997/08; de 25/6/2008, rec. n.º 464/08).

E como salienta o Cons. Jorge de Sousa ⁽¹⁾ se no n.º 7 do art. 169º do CPPT se prevê que, caso seja apresentada impugnação judicial ou outro qualquer meio gratuito ou contencioso indicado no n.º 1, só após o decurso de 15 dias sem que tenha sido prestada garantia idónea ou requerida a sua dispensa se procederá à penhora (prescrevendo-se, portanto, como que uma suspensão do processo de execução fiscal provisória, condicionada à prestação de garantia ou ao requerimento da sua dispensa), então, a ser assim quando não foi ainda prestada garantia, por maioria de razão o deverá ser quando essa garantia foi já prestada, estando a aguardar decisão do OEF quanto à admissibilidade da mesma.

Em suma, a questionada compensação a que a AT procedeu ocorreu antes de ter sido proferido despacho a apreciar o mencionado pedido de prestação da garantia, ou seja, em momento em que estava legalmente impedida de a ela proceder, nos termos do art. 89º do CPPT, sendo que, ao invés do alegado pela Fazenda Pública, também não se trata de meros movimentos financeiros destinados a corrigir erros do sistema informático e que tenham originado a cobrança indevida de valores anteriormente compensados aquando da apreciação do reembolso requerido pela reclamante (reconhece-se, aliás, que se pretendia a anulação dos valores em cobrança coerciva, o que se efectivou mediante uma operação de compensação, tal como foi notificada ao contribuinte, admitindo, até, que as notificações de demonstração de compensação foram expedidas automaticamente pelo sistema). Só que, para a recorrida o que relevou foi uma verdadeira compensação (forma de extinção da obrigação tributária, no caso, por iniciativa da AT) operada num momento em que havia já sido prestado garantia para suspender o processo de execução fiscal.

Mas figurando essa compensação efectuada uma operação manifestamente ilegal, não podia o tribunal *a quo* deixar de anular o acto reclamado, sendo que, como a sentença bem refere, os alegados erros e riscos inerentes à automatização da compensação sem intervenção humana não podem ser colmatados com o atropelo das normas legais aplicáveis e, bem assim, dos direitos dos contribuintes. Aliás, apesar de, como pondera o MP, a AT dever proceder (em conformidade com os princípios constitucionais e legais que devem nortear a sua actuação, nomeadamente os princípios da legalidade e da boa fé) à atempada e adequada regularização das situações originadas por erros ou procedimentos menos correctos que tenha praticado, não pode deixar de actuar nessa tarefa de acordo com as soluções legalmente admissíveis (a regra é a de que Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça) o que não era o caso da realizada operação de compensação, como a própria recorrente reconhece.

Improcedem, assim, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. III, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação 4 ao art. 169º, pp. 217 e 218.

Acórdão de 14 de maio de 2015.

Assunto:

Obrigações Tributárias. Moratória no pagamento. CIRE.

Sumário:

- I — A Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.*
- II — O processo especial de revitalização instituído pelos artigos 17º-A a 17º-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a Administração Tributária a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.*

Processo n.º 493/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons Dr.º Ascensão Lopes.

A....., L.^{da}, melhor identificada nos autos, reclamou do despacho do Chefe de Finanças de Viseu que ordenou a penhora de um imóvel, no âmbito de um processo de execução fiscal n.º 272020140111272, instaurado por dívidas de IVA, referente ao período de outubro de 2013, no montante de € 6.232,19.

Por sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 27-02-2015 foi julgada procedente a reclamação por si apresentada.

Inconformada com o assim decidido, vem a Fazenda Pública apresentar as suas alegações de recurso, formulando as **seguintes conclusões**:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a consequente revogação do despacho reclamado, cumprindo indagar da sua legalidade;

b) Está em causa decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que ordenou a penhora de um bem imóvel, no caso as instalações da reclamante;

c) Segundo o douto entendimento do Tribunal a quo, não pode ser instaurado qualquer processo de execução e suspendendo-se os existentes, enquanto pender o plano especial de revitalização da empresa reclamante, ao abrigo do art.º 17ºE, n.º1 do CIRE:

d) Atentos à factualidade cronológica dos acontecimentos, podemos facilmente depreender que a AT agiu em conformidade com os princípios básicos da legalidade fiscal, tendo em atenção a intangibilidade dos créditos tributários e a sua prevalência sobre qualquer legislação especial.

e) A reclamante devedora requereu um plano de recuperação (PER) em 15/11/2013. De acordo com o legalmente previsto, existindo dívidas fiscais à data, no montante de €23,50, foram as mesmas reclamadas, tendo a AT, através da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, manifestado intenção em participar nas negociações do PER, de acordo com o Ofício 8950 de 28/11/2013. Não obstante esta disponibilidade, o certo é que nunca foi contactada para fazer parte das negociações, embora esta fosse uma diligência obrigatória por lei, nem da lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem da listagem oficial da homologação, consta AT como credora;

f) O PER foi homologado em 10/03/2014 e afixado por edital em 13/03/2014 (Processo n.º 3523/13.8TBVIS). A instauração do processo executivo onde ocorreu a penhora objeto de reclamação, reporta-se à data de 09/04/2014, não tendo sido realizado qualquer ato conducente à cobrança da dívida até à data de 18/07/2014, data da penhora, muito portanto, após a conclusão das negociações;

g) Tenha-se presente que as normas insertas nos artigos 17-A a 17-1 do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais, conforme dispõe o TCA Sul, no seu douto Acórdão de 08/02/11, no Processo n.º 4497/11: “1. Do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art.º 30, n.º2, da L. G. Tributária, decorre a inadmissibilidade, em execuções fiscais em que esteja em causa a sua cobrança, de causas de extinção da execução não previstas nas leis tributárias, atentos ainda ao facto de que a própria concessão de moratórias se encontra vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (vide artigos 36º, n.º3 da LGT e 85º, n.º3 do CPPT);

h) Mesmo admitindo-se a aplicação das normas dos artigos 17º-A a 17º-1 do CIRE, verifica-se, ainda assim, que não foram efectuadas diligências que afectassem patrimonialmente a situação da devedora durante as negociações, como refere o art.º 17º-E, n.º 1 do CIRE, pois a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito tempo depois do terminus das negociações;

i) Assenta a posição da AT no facto de que, sendo a penhora praticada em sede executiva posterior ao desenlace das negociações do PER, não estava a elas vinculada;

j) Não foi a AT tida nem achada nas negociações do PER, embora, de acordo com o legalmente previsto, cfr. art.º 17º- I do CIRE, devesse a devedora ter notificado todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações, ficando a elas subjugados, mau grado a AT ter realizado todas as diligências ao seu alcance para participar nas mesmas negociações;

k) Como dever obrigatório da defesa da causa pública que impende sobre a AT, acautelando os seus créditos, mal andaria a Fazenda Pública se concedesse alguma exceção, que não é coberta, no nosso entendimento, por qualquer preceito legal;

l) Ao admitir-se a aplicação aos tributos fiscais das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, esclarece-se que as mesmas só se aplicam ao período em que decorreram as negociações (cfr. n.º 1 do art.º 17º-E do CIRE) para o efeito de obstar a instauração de nova execução ou suspensão das que estejam em curso, extinguindo-se imediatamente a seguir a homologação do plano especial de revitalização;

m) De facto, em face do exposto, tem que ser mantida na ordem jurídica a penhora, por terem sido observados, na íntegra, os preceitos legais;

n) Nestes termos, somos de parecer que o despacho reclamado que ordenou a penhora do bem imóvel, não padece de qualquer vício, devendo o processo executivo prosseguir os seus trâmites legais.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a decisão recorrida ser revogada, com a conseqüente manutenção do despacho reclamado e da penhora efetuada, prosseguindo a execução os seus termos normais.»

2.- Não foram apresentadas contra-alegações.

3.- O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer com o seguinte teor:

«1. O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 185 e seguintes do TAF de Viseu, que julgou procedente a reclamação apresentada pela sociedade “A....., Lda.” e determinou o levantamento da penhora do imóvel realizada no âmbito do processo.

Contra o assim decidido se insurge a Recorrente Fazenda Pública, por entender que a penhora não padece de qualquer ilegalidade e que não há fundamento legal para o seu levantamento.

2. Como decorre da matéria de facto dada como assente na sentença recorrida, a reclamante “A.....” requereu em 15/11/2013 um processo especial de revitalização (PER), cujo plano de recuperação foi homologado por decisão judicial de 10/03/2014, a qual foi confirmada por acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 21/10/2014.

A Fazenda Nacional não foi chamada às negociações, nem aprovou o plano de recuperação. E já na pendência do PER foram instaurados diversos processos de execução fiscal por dívidas entretanto contraídas por aquela sociedade, designadamente o processo n.º 272020141111272, a que respeita o presente recurso, instaurado em 09/04/2014, para cobrança de dívida relativa a IVA do mês de Outubro de 2013, no âmbito do qual foi penhorado um imóvel pertença da executada, inscrito na matriz urbana da freguesia de, sob o artigo n.º 3942-r/c-B.

Na sentença recorrida considerou-se que nos termos do nº1 do artigo 17º-E do CIRE, na pendência do PER não podem ser instauradas execuções contra o executado ou se instauradas devem ser suspensas. E nessa medida, dada a “excecionalidade deste novo figurino de revitalização empresarial” e o facto de a sentença homologatória do plano de recuperação vincular os demais credores, ainda que não hajam participado nas negociações, entendeu-se que a penhora era ilegal e determinou-se o seu levantamento.

3. O presente caso é em tudo similar ao do processo n.º 320/15-30 que correu termos neste tribunal e em que foi igualmente penhorado o imóvel em causa, e no qual foi proferido acórdão de 29/04/2015, no sentido da legalidade e admissibilidade da penhora. em razão da indisponibilidade dos créditos tributários.

Motivo pelo qual seguiremos o parecer que ali exaramos.

Como decorre da sentença recorrida, a reclamação foi apresentada contra o acto de penhora do imóvel com fundamento na sua inadmissibilidade, em face da pendência do PER, e por a sua venda comprometer de forma irreversível o processo de revitalização, tendo em consideração que o imóvel constitui o espaço físico onde é desenvolvida a actividade comercial da executada.

Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, o artigo 1º, nº2, do CIRE, veio consagrar o chamado “processo especial de revitalização”, destinado a permitir a qualquer devedor que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja susceptível de recuperação, estabelecer negociações com os respectivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização económica e num procedimento regulado no capítulo II do mesmo código (artigos 17-A a 17 I). O regime consagrado nos artigos 17º -A a 17 I assume cariz marcadamente voluntário e extrajudicial dando-se primazia à vontade dos intervenientes, com vista a alcançar-se um acordo que possibilite a manutenção em actividade do devedor.

Obtido esse acordo o mesmo é submetido à homologação do juiz, a qual se aplicam as regras previstas para a aprovação e homologação do plano de insolvência previstas no título IX do código, designadamente o disposto nos artigos 215º e 216º do CIRE (para cuja disciplina remete o artigo 17-F, n.º 4 e 5).

Como se alcança do artigo 216º, nº1, do CIRE, a homologação do plano pode ser recusada por parte do tribunal no caso de tal lhe ser solicitado por um dos credores que se tenha oposto ao mesmo com base num dos fundamentos previstos nas alíneas desse número, designadamente por a sua situação ao abrigo do plano ser menos favorável do que a que adviria na ausência de qualquer plano.

No caso concreto sabemos que alguns desses credores recorreram da decisão de homologação, mas não obtiveram sucesso no recurso.

Na sentença recorrida não se fez constar qualquer elemento relativo às condições clausuladas no plano que foi aprovado pela maioria dos credores e objecto de homologação.

De todas as formas a Fazenda Nacional não teve qualquer intervenção na assembleia de credores que aprovaram o plano e nessa medida não deu o seu assentimento à aprovação do plano.

Da sentença recorrida resulta que os créditos que deram origem à quantia exequenda respeitam a IVA do mês de Outubro de 2013 e que o processo de execução fiscal foi instaurado em 09/04/2014, ou seja, após a homologação do acordo de credores.

Como decorre do artigo 17-E do CIRE invocado na sentença recorrida, a nomeação pelo juiz de administrador provisório na sequência de pedido de recuperação, não só obsta à instauração de quaisquer ações para cobrança de dívidas contra o devedor, como suspende as ações em curso com idêntica finalidade durante todo o tempo em que perdurarem as negociações. E aprovado e homologado o plano de revitalização, aquelas acções extinguem-se, salvo se o plano prever a sua continuação.

Ora, não tendo a instauração da execução fiscal ocorrido na fase das negociações, altura em que nos termos daquele normativo estava vedada a instauração de tal tipo de acção, não há fundamento legal ao abrigo daquelas normas para obstar á instauração da execução fiscal.

Mas independentemente de tal facto, a questão que se coloca consiste em saber se a homologação do plano de revitalização impede o prosseguimento de cobrança das dívidas tributárias entretanto contraídas e a realização da penhora.

Como decorre no nº6 do artigo 17º-F do CIRE, invocado na sentença recorrida, a sentença homologatória do plano de recuperação vincula os demais credores, ainda que não hajam participado nas negociações.

Todavia e ao contrário do entendimento sufragado na sentença recorrida, por força do disposto no nº3 do artigo 30º da LGT (introduzido pelo artigo 1250 da Lei nº55- A/2010, de 31 de Dezembro – 2 O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.

3 - O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial. (Aditado pela Lei n.º 55- A/2010, de 31 de Dezembro)”), no qual se consagra a sua prevalência sobre qualquer lei especial, nos processos especiais de revitalização, não é possível contra vontade do Estado, reduzir ou extinguir créditos tributários e/ou conceder moratória. Como se deixou exarado no acórdão da Relação de Lisboa de 08/05/2014 (processo n.º 7965/13.OTVSNT), «a homologação de um plano de recuperação aprovado pela assembleia de credores, sem respeitar o regime previsto no artigo 30º, nºs 2 e 3 da LGT, por contemplar, sem a necessária aprovação, designadamente a concessão do pagamento a prestações do crédito do Estado e um perdão parcial de juros, é ineficaz relativamente a este credor, não produzindo quanto a ele quaisquer efeitos».

Com esta alteração a vontade do legislador foi inequívoca no sentido de fazer valer, também para os processos de insolvência, o princípio geral consagrado no art. 30º, n.º 2 da LGT, de que o crédito tributário é indisponível, só podendo ser reduzido ou extinto com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária, atento o disposto nos artigos 7º, n.º 3 e 9º do Código Civil.

Ficou assim afastada, de forma expressa, qualquer interpretação no sentido de que o regime especial do C.I.R.E. derroga o regime geral da LGT (cfr. neste sentido e entre outros o acórdão do STJ de 10/05/2012, processo n.º 368/10.OTBPVL, jurisprudência que vem igualmente sendo seguida nas relações).

Neste sentido se pronunciou também o STA no recente acórdão de 29/04/2015 (proc 320/15), supra citado, e no acórdão de 23/03/2015 (proc 0278/15), e doutrina ali mencionada.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida deve ser revogada e ser julgada improcedente a reclamação nessa parte.

4. Pese embora a Reclamante e aqui recorrida não tenha concluído a sua petição de reclamação com o pedido, ainda que subsidiário, de suspensão dos autos de execução fiscal, mas apenas de anulação e levantamento da penhora, resulta do artigo 10 das suas conclusões (petição inicial) que a mesma acaba por formular esse pedido subsidiário, ou seja, que em função do deferimento do pedido de pagamento em prestações e da penhora do imóvel entretanto realizada se entenda estarem reunidas os requisitos para a suspensão da execução fiscal, ao abrigo do disposto no artigo 196º, n.º 5 e 6, do CPPT.

Pode-se, assim, considerar estarem reunidas as condições para a dispensa de garantia na parte não garantida pela penhora do imóvel e verificados os requisitos para a suspensão dos autos de execução fiscal.

Sucede que a sentença recorrida não deu como assentes quaisquer elementos sobre o plano de revitalização e da situação económica e financeira da executada que permita aferir da verificação de tais pressupostos.

Atento que o STA conhece apenas de direito, afigura-se-nos que nesta parte se impõe a ampliação da matéria de facto a fim de ser apreciada a questão da suspensão da execução no âmbito do deferimento do pedido de pagamento em prestações — artigo 682v, n3, do Código de Processo Civil.

5. Em face do exposto, afigura-se-nos que o recurso deve ser julgado procedente, uma vez que a sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação dos normativos legais aplicáveis, designadamente o disposto no artigo 30.º da LGT, motivo pelo qual deve ser revogada, com base em vício de violação de lei, e ser determinada a baixa dos autos a fim de ser ampliada a matéria de facto na parte relativa aos termos em que foi acordado o plano de revitalização e respectiva situação económica da executada, a fim de apreciar a questão da suspensão da execução fiscal ao abrigo do pedido de pagamento da quantia exequenda em prestações.»

2- Fundamentação

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

1. Em 15.11.2013, a Reclamante apresentou em juízo um requerimento manifestando a pretensão de levar a cabo negociações com os credores em ordem à obtenção de um acordo dirigido à recuperação da empresa que foi autuado sob o n.º 3523/13.8TB VIS e correu termos pelo 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu. — cfr. certidão de fls.

10 dos autos.

2. Em 19.11.2013 foi nomeado o Administrador Judicial Provisório, dada publicidade ao Processo Especial de Revitalização e estipulado prazo para que os credores viessem reclamar os seus créditos. — facto não controvertido.

3. Por sentença de 10.03.2014 foi homologado o plano de recuperação da empresa reclamante e declarado encerrado o processo. — cfr. fls. 11/12 dos autos.

4. Da referida sentença consta, entre o mais, o seguinte: “mais determino que a presente decisão, nos termos do disposto no artigo 17ºF, n.º 6 do CIRE vincula os credores que não hajam participado na negociação”. — cfr. fls. 12 dos autos.

5. O plano de recuperação consta de fls. 26 a 174 dos autos, cujo teor se tem por reproduzido.

6. Através de edital fixado em 13.03.2014 foi dada publicidade à referida homologação, dele constando o seguinte: “Mais ficam citados todos os credores e demais interessados de tudo o que antecede e ainda de que a citação vincula os credores, mesmo aqueles que não hajam participado nas negociações.”. — cfr. fls. 13 dos autos.

7. Da decisão referida no ponto 3 foram interpostos recursos para o Tribunal da Relação de Coimbra que, por acórdão datado de 21.10.2014, foram julgados improcedentes. — cfr. acórdão de fls. 68 a 104 dos autos.

8. Pelo ofício n.º 8950, de 28.11.2013, remetido pela Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários e dirigido à Reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, a Administração Fiscal manifestou disponibilidade para participar nas negociações a realizar, no âmbito do Processo Especial de Revitalização, bem como as condições de regularização dos seus créditos. — cfr. fls. 23/25 dos autos.

9. Em 23.01.2014, a Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários remeteu novo ofício dirigido à Reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, no qual refere o que apesar da disponibilidade manifestada para participar nas negociações, até ao momento não foi contactada para o efeito, reiterando as condições de regularização dos créditos tributários — cfr. fls. 26 dos autos.

10. Posteriormente ao início do processo de revitalização, a Reclamante entrou em incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento do IRS/Retenção na Fonte e IVA, tendo sido, a partir de dezembro de 2013 instaurados pelo Serviço de Finanças de Viseu diversos processos de execução fiscal contra a Reclamante, ascendendo ao valer global de 72.159.36 €. — cfr. fls. 27 dos autos [SITAF].

11. O processo de execução fiscal n.º 2720201401111272 foi instaurado em 09.04.2014 para cobrança coerciva da quantia de 6.232,19 €, de dívidas de IVA, referente ao período de outubro de 2013 e respetivos juros de mora cfr. fls. 9 e 27 dos autos.

12. O prazo de pagamento voluntário da dívida em causa terminou em 15.01.2014. — cfr. fls. 9 dos autos.

13. Por requerimento apresentado no Serviço de Finanças de Viseu, em 27.08.2014, a reclamante requereu, ao abrigo do artigo 196.º do CPPT, pedido de pagamento em 36 prestações da quantia de 54.576,98 € correspondente ao valor total em cobrança coerciva nos processos de execução fiscal n.º 2720201301151746, 2720201301154257, 2720201401039083, 2720201401063707, 2720201401104551, 2720201401111272, 2720201401112228, 2720201401121456 e 2720201401122312, bem como a dispensa de prestação de garantia, nos termos do artigo 52.º, n.º 4 da LGT, invocando insuficiência de bens penhoráveis suscetíveis de garantir o pagamento integral da dívida exequenda e acrescido.

14. Por despacho 18.09.2014. o Sr. Chefe de Finanças de Viseu deferiu o pedido de em 24 prestações no âmbito do PEF n.º 2720201301151746, e em 16 prestações, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2720201401205986, na condição de, no prazo de 15 dias, ser prestada garantia idónea — cfr. fls. 47/48 dos autos.

15. A Administração Tributária procedeu à penhora do imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de, concelho e distrito de Viseu sob o n.º 3942-R/C-B e descrito na Conservatória do Registo Predial de Viseu sob o n.º 52177/2006020. — cfr. certidão de fls. 14 e ss dos autos.

16. O imóvel referido no ponto anterior encontra-se onerado por três hipotecas voluntárias, com o valor máximo assegurado em cada uma de 232.093,75 €, 285.723,00 € e 337.802,50 €. — cfr. certidão de fls. 14 e ss. dos autos.

17. A Reclamante desenvolve a sua atividade comercial no imóvel penhorado.

3- DO DIREITO: DECIDINDO NESTE STA

Perante a factualidade dada como provada o m^o juiz passou a conhecer da reclamação considerando que importava decidir se existindo um PER onde foi aprovado o plano de recuperação onde a AT não constava como credora poderia a AT prosseguir com as execuções e penhorar bens da devedora.

Considerou o Tribunal “a quo” que resulta inequivocamente do disposto nos artigos 17/1 a 17 do CIRE a não possibilidade de instauração de execuções para cobrança de dívidas ou havendo-a a obrigatoriedade da sua suspensão durante todo o tempo em que perdurarem mas as negociações extinguindo-se aquelas logo que seja aprovado o plano de recuperação a não ser que se preveja a sua continuação.

E neste sentido a Administração Tributária muito embora não tenha participado nas negociações não deixa de estar abrangida por tal determinação já que a decisão do juiz vincula os credores mesmo que não hajam participado na negociação.

Por tal razão suspendeu a execução fiscal sem necessidade de prestação de garantia enquanto pender o PER e o plano de recuperação.

É contra esta decisão que se insurge a Fazenda Pública.

Entende o Tribunal “a quo” que tendo o processo executivo sido instaurado em 01 02 2014 e o PER sido homologado em 10 03 2014 e apenas realizada a penhora em 18 07 2014, após a conclusão das negociações, não ter efectuado diligência alguma que afectasse patrimonialmente a situação da devedora reclamante.

E sendo a penhora posterior ao plano do PER o mesmo não vincula a recorrente que nem sequer foi notificada para participar nas negociações.

Pugna por isso pela manutenção da penhora na ordem jurídica com prossecução da execução.

Cumprir decidir.

A recorrente Fazenda Pública considera que a sentença recorrida fez uma errónea interpretação dos artigos 17A a 17 I do CIRE introduzidos pela Lei 16 2012 de 24 de Abril quando concedendo provimento à reclamação determinou a suspensão da execução fiscal em causa durante o período do pendência do plano especial de revitalização e violou expressamente o disposto no artigo 30 n^os 2 e 3 da LGT na redacção dada pelo artigo 123 da Lei 55-A/2010 de 31 Dezembro que consagra a indisponibilidade créditos fiscais.

Pelo que como bem salienta o Ministério Público neste Supremo Tribunal a questão que importa apreciar consiste em saber se a homologação do plano de revitalização impede ou não o prosseguimento da execução fiscal para cobrança das dívidas tributárias em causa e se a penhora efectuada enferma ou não de ilegalidade.

Esta questão foi amplamente tratada já, por este Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos de 23 03 2015 no processo 0278, e de 29/04/2015 no processo 320/15, que trataram de questão idêntica tendo por partes as deste processo e cuja doutrina não vemos razão para alterar. Assim sendo passamos a seguir de perto estes arestos na parte que ao caso interessa.

“2.2.2 DO ERRO DE JULGAMENTO

Sustenta a Fazenda Pública, em síntese, que a sentença fez errado julgamento pois i) as normas dos arts. 17.º-A a 17.º-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais (e, por isso e por falta de previsão legal, não podia a AT conceder moratória alguma na cobrança da dívida exequenda) e, ii) mesmo a admitir-se que são aplicáveis aquelas normas, a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito após a conclusão das negociações ocorridas no PER.

A nosso ver, adiantamo-lo desde já, tem razão.

Acompanhamos a sentença no segmento em que dá conta da evolução histórica do designado, hoje talvez algo impropriamente, direito falimentar, cujas soluções, umas vezes privilegiam a recuperação das empresas e, outras, manifestam preferência pela liquidação delas, bem como quanto aos pertinentes considerandos que teceu em torno dos motivos e dos fins prosseguidos pelo PER.

No que respeita às alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que institui o PER, aditando ao CIRE os arts. 17.º-A a 17.º-I –, a opção foi claramente no sentido de privilegiar e fomentar a recuperação, como decorre dos trechos da Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39/XII (Disponível em http://www.dgpj.mj.pt/sections/noticias/codigo-da-insolvencia-e/downloadFile/file/PPL_39_XII_6Alteracao_CIRE.pdf), que esteve na sua origem e que a Juíza do Tribunal a quo oportunamente transcreveu na sentença recorrida.

Mas, a nosso ver, as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, no CIRE, prosseguindo como principal objectivo o de «reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação» (Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos.), não permitem concluir que o legislador tenha querido ou admitido restrição alguma ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ou sequer que a sua cobrança pudesse sofrer restrições outras para além das consagradas na legislação aplicável, maxime na Lei Geral Tributária (LGT), que, não

constituindo lei de valor reforçado, assume a natureza de lei que fixa os princípios e fundamentos do sistema tributário (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita*, 4.^a edição, anotações 1 e 3 ao art. 2.º, págs. 64 a 66: «A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica», visando «como regra, regular exhaustivamente as matérias de que trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada»; consequentemente, «o art. 2.º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a Lei Geral Tributária às restantes leis ordinárias»), e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nesse sentido, da transcrição feita na sentença da referida exposição de motivos permitimo-nos salientar a seguinte passagem, respeitante ao PER: «[...] Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários» (sublinhado nosso).

Aponta também nesse sentido o terceiro parágrafo da mesma exposição de motivos, que a sentença não transcreveu, mas que se nos afigura também relevar para o correcto enquadramento da questão a dirimir; por isso, transcrevemo-lo agora: «As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social» (sublinhado nosso).

Afigura-se-nos, pois, que, como resulta da referida exposição de motivos, o legislador não quis de modo algum que o propósito assumido de promover a recuperação dos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, em ordem a possibilitar a manutenção do devedor no giro comercial, o tenha determinado a alijar a natureza indisponível dos créditos tributários.

A indisponibilidade dos créditos tributários está expressamente prevista no n.º 2 do art. 30.º da LGT, que dispõe: «O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária» (Aplicando este princípio, vide o recente acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 816/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1891 a 1895, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3?OpenDocument>.

Neste acórdão acolheu-se a tese de que «a lei fiscal determina a indisponibilidade do crédito tributário, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributárias, prevalecendo esta disposição sobre qualquer legislação especial – artigo 30.º/2 e 3 da LGT, na redacção dada pelo art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro», motivo por que «[...] a indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência directa dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributárias, os quais encontram guarida nos artigos 266.º, 13.º, 103.º e 104.º, todos da CRP».

A indisponibilidade dos créditos tributários – que significa que AT não pode discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos – decorre, em última análise, do princípio da legalidade tributária (O princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) – «Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei [...]» – impõe aos órgãos da AT que actuem no sentido da obtenção das prestações devidas nos termos da lei fiscal, certificando-se que os cidadãos cumprem a obrigação decorrente, desde logo, do n.º 3 do art. 103.º, n.º 3, da CRP, de pagar os impostos que «tenham sido criados nos termos da lei e cuja liquidação e cobrança» se façam nas formas «prescritas pela lei»), que impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal [cfr. arts. 103.º, n.º 3, e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 3.º, n.º 1 («Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos»), do Código do Procedimento Administrativo (Referimo-nos, aqui como adiante, ao CPA na versão do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.) (CPA)], e do princípio da igualdade [cfr. arts. 13.º e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 5.º, n.º 1 («Nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio

da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum administrado em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social».), do CPA], que lhe impõe a obrigação de prosseguir o objectivo de tratar igual e uniformemente todos os contribuintes, maxime na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias deles. Ambos os princípios estão também consagrados no art. 55.º da LGT, que enumera os princípios a observar pela AT na sua actividade («A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários».).

Por outro lado, o art. 36.º da LGT, no seu n.º 2, é inequívoco: «Os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes» (Como dizem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., anotação 8 ao art. 36.º, pág. 297, «nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento, etc.» pois «[a] isto se opõe o princípio da legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa».); concretizando, no campo das moratórias, o princípio do citado n.º 2, o n.º 3 do mesmo artigo afirma: «A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei». Em sintonia com o n.º 3 do art. 36.º da LGT, o art. 85.º, n.º 3, do CPPT («A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária»), prevê que possam ser responsabilizados subsidiariamente os que, dolosamente, concederem moratórias fora dos casos previstos na lei.

Tendo presente o que vimos de dizer, podemos avançar no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário e a impossibilidade de a AT conceder moratórias não previstas na lei (Uma eventual excepção a esse princípio sempre exigiria uma inequívoca manifestação de vontade nesse sentido, concretizada em lei formal da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito, sob pena de violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária.) não foram de modo algum postas em causa pelo CIRE (Para maior desenvolvimento sobre a temática da relação entre os créditos tributários e os processos previstos no CIRE, vide - SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012, disponível em

<http://hdl.handle.net/1822/21395> e - SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência, disponível em <http://hdl.handle.net/10316/24784>, em cuja doutrina nos apoiámos na elaboração do presente acórdão.), mesmo após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (que veio dar prevalência à recuperação do devedor). Os princípios que enformam o nosso sistema tributário não permitem a extinção, a redução ou a moratória (Há numerosa jurisprudência no sentido da impossibilidade de suspender a execução fiscal fora das situações previstas na lei. Entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 322/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 974 a 984, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c667b67e42a12df802579f000568b29?OpenDocument>;

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1377/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32230.pdf>), págs. 3654 a 3663, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/889a633df5ace4c980257bf9004709d9?OpenDocument>.) dos créditos fiscais a não ser nos casos previstos expressa e inequivocamente na lei. Assim, a alteração do conteúdo da obrigação fiscal nunca poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, previsto no art. 8.º da LGT e no art. 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico tributária têm de estar tipificados na lei (RUI DUARTE MORAIS, ob. cit., 2.ª ed., p. 220, «Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais». A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista).

É certo que alguma jurisprudência dos tribunais comuns assim o não entendeu, pelo menos até determinado momento (É exemplo paradigmático dessa jurisprudência o acórdão do Supremo Tribunal de 4 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bff8cf2426fedad6802575d6002e6e8a?OpenDocument>).

Independentemente de saber se essa jurisprudência fez ou não a melhor interpretação das normas legais em confronto – e afigura-se-nos que não –, a mesma deixou, de todo, de ser sustentável após o art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), ter aditado ao art. 30.º da LGT um n.º 3, que, reafirmando o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial». Ademais, o art. 125.º da mesma Lei estabeleceu que «[o] disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos».

Na sequência desse aditamento à lei (É discutível se se trata de uma verdadeira alteração legislativa ou se, pelo contrário, o n.º 3 do art. 30.º da LGT não será uma norma com carácter interpretativo e, como tal, sujeita ao regime do art. 13.º do Código Civil, como sustentam SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, ob. cit., que referem que «a solução nele vertida defluiu já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal»), a jurisprudência dos tribunais comuns acabou por inflectir o rumo (Cfr., por mais antigo, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstjf.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/41a380a845ca0e7380257b900033ee4f?OpenDocument>).

A sentença recorrida, que aderiu à referida jurisprudência dos tribunais comuns na sua primitiva versão, não pode manter-se.

Pese embora o disposto no art. 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos do disposto nos arts. 196.º e 199.º, do CPPT, e do art. 52.º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele.

Note-se, finalmente, que isto não significa que o Estado se ponha à margem do escopo de recuperação do devedor (Apesar de admitirmos que, de lege ferenda, pudesse optar-se por uma solução mais maleável, em que o legislador – numa ponderação entre os interesses públicos na cobrança dos impostos, por um lado, e na revitalização e continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem, por outro – admitisse perdoar ou reduzir, em alguma medida, os créditos do Estado por tributos.), ou que, com a intransigência na cobrança das dívidas tributárias (e parafraseando a sentença recorrida) inviabilize na prática a boa concretização do plano de revitalização.

Na verdade, o CPPT prevê o alargamento do número de prestações mensais até 5 anos quando for notória a dificuldade financeira e sejam previsíveis consequências económicas para os devedores, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta (UC) no momento da autorização, desde que nenhuma delas seja inferior a 10 UC (n.º 6 do art. 196.º, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); o número de prestações pode mesmo ser alargado até ao dobro (10 anos), se, no âmbito de processo de recuperação económica se demonstrar a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável (n.º 7 do mesmo art. 196.º do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril).

Tudo visto, concluímos que a sentença, pese embora tenha seguido corrente jurisprudencial que, em dado momento, vingou no Supremo Tribunal de Justiça, não fez a melhor interpretação e aplicação das normas e princípios legais aplicáveis.

Pelo que ficou dito, revogaremos a sentença recorrida.”

Conclui-se do exposto que a sentença recorrida que assim não considerou fez errada interpretação dos artigos 17-A a 17-I do CIRE e violou também o preceituado no artigo 30 n.ºs 2 e 3 da LGT pelo que não pode manter-se.

Todavia como refere o M.º P.º a recorrente formula também um pedido subsidiário para que em função do deferimento do pedido de pagamento em prestações e da penhora do imóvel se entenda estarem preenchidos os pressupostos legais que permitam a suspensão da execução fiscal ao abrigo do disposto nos artigos 196 n.ºs 5 e 6 do CPPT. Porque da sentença recorrida não constam elementos suficientes para ponderar esta questão com vista a decidir deste pedido importa, dado que o Supremo

Tribunal Administrativo não conhece de matéria de facto ordenar que os autos baixem à 1.^a instância para que ampliada que seja a matéria de facto conheça deste pedido.

4- Decisão

Face ao exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a reclamação quanto ao pedido de inadmissibilidade da penhora e ordenar que os autos baixem à 1.^a instância para apreciação do pedido subsidiário.

Custas pela Recorrida, mas apenas em 1.^a instância.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Assunto:

Obrigações Tributárias. Moratória no Pagamento. CIRE.

Sumário:

- I — A Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.*
- II — O processo especial de revitalização instituído pelos artigos 17^o-A a 17^o-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a Administração Tributária a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.*

Processo n.º 494/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a reclamação judicial que a sociedade A....., LDA, deduziu contra a decisão do órgão de execução fiscal que ordenou a penhora de bens desta sociedade na execução fiscal que contra si corre para cobrança de dívida proveniente de IRS/retenção na fonte do período de Outubro de 2013, no montante de € 2.233,26.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

a) Incide o presente recurso sobre a douda sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a consequente revogação do despacho reclamado, cumprindo indagar da sua legalidade;

b) Está em causa decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que ordenou a penhora de um bem imóvel, no caso as instalações da reclamante;

c) Segundo o doudo entendimento do Tribunal a quo, não pode ser instaurado qualquer processo de execução e suspendendo-se os existentes, enquanto pender o plano especial de revitalização da empresa reclamante, ao abrigo do art. 17^o-E, n.º 1 do CIRE;

d) Atentos à factualidade cronológica dos acontecimentos, podemos facilmente depreender que a AT agiu em conformidade com os princípios básicos da legalidade fiscal, tendo em atenção a intangibilidade dos créditos tributários e a sua prevalência sobre qualquer legislação especial.

e) A reclamante devedora requereu um plano de recuperação (PER) em 15/11/2013. De acordo com o legalmente previsto, existindo dívidas fiscais à data, no montante de € 23,50, foram as mesmas reclamadas, tendo a AT, através da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, manifestado intenção em participar nas negociações do PER, de acordo com o Ofício 8950 de 28/11/2013. Não obstante esta disponibilidade, o certo é que nunca foi contactada para fazer parte das negociações, embora esta fosse uma diligência obrigatória por lei, nem da lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem da listagem oficial da homologação, consta a AT como credora;

f) O PER foi homologado em 10/03/2014 e afixado por edital em 13/03/2014 (Processo n.º 3523/13.8TBVIS). A instauração do processo executivo onde ocorreu a penhora objecto de reclamação, reporta-se à data de 04/04/2014, não tendo sido realizado qualquer acto conducente à cobrança da dívida até à data de 18/07/2014, data da penhora, muito portanto, após a conclusão das negociações;

g) Tenha-se presente que as normas insertas nos artigos 17-A a 17-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais, conforme dispõe o TCA Sul, no seu douto Acórdão de 08/02/11, no Processo n.º 4497/11: “*1. Do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art. 30º n.º 2 da LGT, decorre a inadmissibilidade, em execuções fiscais em que esteja em causa a sua cobrança, de causas de extinção da execução não previstas nas leis tributárias*”, atentos ainda ao facto de que a própria concessão de moratórias se encontra vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (vide artigos 36º, n.º 3 da LGT e 85º, n.º 3 do CPPT);

h) Mesmo admitindo-se a aplicação das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, verifica-se, ainda assim, que não foram efectuadas diligências que afectassem patrimonialmente a situação da devedora durante as negociações, como refere o art. 17º-E, n.º 1 do CIRE, pois a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito tempo depois do *terminus* das negociações;

i) Assenta a posição da AT no facto de que, sendo a penhora praticada em sede executiva posterior ao desenlace das negociações do PER, não estava a elas vinculada;

j) Não foi a AT tida nem achada nas negociações do PER, embora, de acordo com o legalmente previsto, cfr. art. 17º-I do CIRE, devesse a devedora ter notificado todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações, ficando a elas subjugados, mau grado a AT ter realizado todas as diligências ao seu alcance para participar nas mesmas negociações;

k) Como dever obrigatório da defesa da causa pública que impende sobre a AT, acautelando os seus créditos, mal andaria a Fazenda Pública se concedesse alguma excepção, que não é coberta, no nosso entendimento, por qualquer preceito legal;

l) Ao admitir-se a aplicação aos tributos fiscais das normas dos artigos 17º-A a 17º-I do CIRE, esclarece-se que as mesmas só se aplicam ao período em que decorreram as negociações (cfr. n.º 1 do art. 17º-E do CIRE) para o efeito de obstar à instauração de nova execução ou suspensão das que estejam em curso, extinguindo-se imediatamente a seguir à homologação do plano especial de revitalização;

m) De facto, em face do exposto, tem que ser mantida na ordem jurídica a penhora, por terem sido observados, na íntegra, os preceitos legais;

n) Nestes termos, somos de parecer que o despacho reclamado que ordenou a penhora do bem imóvel, não padece de qualquer vício, devendo o processo executivo prosseguir os seus trâmites legais.

1.2. A Reclamante, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida que julgou procedente a reclamação.

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida deu-se como provada a seguinte matéria de facto:

1. Em 15/11/2013 a Reclamante apresentou em juízo um requerimento manifestando a pretensão de levar a cabo negociações com os credores em ordem à obtenção de um acordo dirigido à recuperação da empresa que foi autuado com o n.º 3523/13.8TBVIS e correu termos pelo 2º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu - cfr. certidão de fls. 11 dos autos.

2. Em 19/11/2013, foi nomeado o administrador judicial provisório, dada publicidade ao Processo Especial de Revitalização e estipulado prazo para que os credores viessem reclamar os seus créditos — facto não controvertido.

3. Por sentença de 10.03.2014 foi homologado o plano de recuperação da empresa reclamante e declarado encenado o processo – cfr. fls.12/13 dos autos.

4. Da referida sentença consta, entre o mais, o seguinte: “*mais determino que a presente decisão, nos termos do disposto no artigo 17ºF, n.º 6 do CIRE vincula os credores que não hajam participado na negociação*” – cfr. fls. 13 dos autos.

5. O plano de recuperação consta de fls. 126 a 174 dos autos, cujo teor se tem por reproduzido.

6. Através de edital fixado em 13.03.2014 foi dada publicidade à referida homologação, dele constando o seguinte: “*Mais ficam citados todos os credores e demais interessados de tudo o que antecede e ainda de que a citação vincula os credores, mesmo aqueles que não hajam participado nas negociações*” – cfr. fls. 14 dos autos.

7. Da decisão referida no ponto 3 foram interpostos recursos para o Tribunal da Relação de Coimbra que, por acórdão datado de 21.10.2014, foram julgados improcedentes. – cfr. acórdão de fls. 65 a 101 dos autos.

8. Pelo ofício n.º 8950, de 28.11.2013, remetido pela Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários e dirigido à Reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, a Administração Fiscal manifestou disponibilidade para participar nas negociações a realizar, no âmbito

do Processo Especial de Revitalização, bem como as condições de regularização dos seus créditos. – cfr. fls. 24/25 dos autos.

9. Em 23.01.2014, a Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários remeteu novo ofício dirigido à Reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, no qual refere o que apesar da disponibilidade manifestada para participar nas negociações, até ao momento não foi contactada para o efeito, reiterando as condições de regularização dos créditos tributários. - cfr. fls. 27 dos autos.

10. Posteriormente ao início do processo de revitalização, a Reclamante entrou em incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento do IRS/Retenção na Fonte e IVA, tendo sido, a partir de dezembro de 2013 instaurados pelo Serviço de Finanças de Viseu diversos processos de execução fiscal contra a Reclamante, ascendendo ao valor global de 72.159,36 €. – cfr. fls. 28 dos autos [SITAF].

11. O processo de execução fiscal n.º 2720201301154257 foi instaurado em 24.12.2014 para cobrança coerciva da quantia de 2.233,26 € de IRS (Retenção na Fonte), referente ao período de outubro de 2013 e respetivos juros demora. - cfr. fls. 10 e 28 dos autos.

12. O prazo de pagamento voluntário da dívida em causa terminou em 20.11.2013. – cfr. fls. 109 dos autos.

13. Por requerimento apresentado no Serviço de Finanças de Viseu, em 27.08.2014, a reclamante requereu, ao abrigo do artigo 196º do CPPT, pedido de pagamento em 36 prestações da quantia de 54.576,98 € correspondente ao valor total em cobrança coerciva nos processos de execução fiscal n.º 2720201301151746, 2720201301154257, 2720201401039083, 2720201401063707, 2720201401104551, 2720201401111272, 2720201401112228, 2720201401121456 e 2720201401122312, bem como a dispensa de prestação de garantia, nos termos do artigo 52º, n.º 4, da LGT, invocando insuficiência de bens penhoráveis suscetíveis de garantir o pagamento integral da dívida exequenda e acrescido - cfr. fls. 113/115 dos autos.

14. Por despachos de 18.09.2014, o Sr. Chefe de Finanças de Viseu deferiu o pedido de pagamento em 24 prestações no âmbito do PEF n.º 2720201301151746 e em 16 prestações, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2720201401205986, na condição de, no prazo de 15 dias, ser prestada garantia idónea – cfr. fls. 47/48 dos autos.

15. A Administração Tributária procedeu à penhora do imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de, concelho e distrito de Viseu sob o n.º 3942-RIC-B e descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Viseu sob o n.º 52177/2006020 – cfr. certidão de fls. 15 e ss. dos autos.

16. O imóvel referido no ponto anterior encontra-se onerado por três hipotecas voluntárias, com o valor máximo assegurado em cada uma de 232.093,75 €, 285.723,00 € e 337.802,50 € – cfr. certidão de fls. 15 e ss. dos autos.

17. A Reclamante desenvolve a sua atividade comercial no imóvel penhorado.

3. A questão colocada e que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando considerou ilegal a penhora por ter sido ordenada no âmbito de processo de execução fiscal que não deveria ter prosseguido face à pendência de processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17º-A a 17º-I do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Dec. Lei n.º 53/2004, de 18 de Maio.

A questão não é nova, pois sobre questão similar – tanto em termos de conteúdo da sentença recorrida e factualidade nela fixada, como da matéria apreciada e decidida e que é questionada em sede de recurso – se pronunciou já o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão prolatado em 25/03/2015, no proc. n.º 0278/15, a que se seguiram os acórdãos prolatados em 22/04/2015, no proc. n.º 0371/15, em 15/04/2015, no proc. n.º 0302/15, em 15/04/2015, no proc. n.º 0331/15, e em 29/04/2015, no proc. n.º 0320/15, todos com idêntica motivação jurídica e igual decisão de reconhecimento do erro de julgamento que a recorrente imputa à sentença recorrida.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 0278/15.

«Sustenta a Fazenda Pública, em síntese, que a sentença fez errado julgamento pois (i) as normas dos arts. 17º-A a 17º-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais (e, por isso e por falta de previsão legal, não podia a AT conceder moratória alguma na cobrança da dívida exequenda) e, (ii) mesmo a admitir-se que são aplicáveis aquelas normas, a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito após a conclusão das negociações ocorridas no PER.

A nosso ver, adiantamo-lo desde já, tem razão.

Acompanhamos a sentença no segmento em que dá conta da evolução histórica do designado, hoje talvez algo impropriamente, direito falimentar, cujas soluções, umas vezes privilegiam a recuperação das empresas e, outras, manifestam preferência pela liquidação delas, bem como quanto aos pertinentes considerando que teceu em torno dos motivos e dos fins prosseguidos pelo PER.

No que respeita às alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril – que institui o PER, aditando ao CIRE os arts. 17º-A a 17º-I –, a opção foi claramente no sentido de privilegiar e fomentar a recuperação (...).

Mas, a nosso ver, as alterações introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, no CIRE, prosseguindo como principal objectivo o de «reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação» (Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos.), não permitem concluir que o legislador tenha querido ou admitido restrição alguma ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ou sequer que a sua cobrança pudesse sofrer restrições outras para além das consagradas na legislação aplicável, maxime na Lei Geral Tributária (LGT), que, não constituindo lei de valor reforçado, assume a natureza de lei que fixa os princípios e fundamentos do sistema tributário (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita*, 4.ª edição, anotações 1 e 3 ao art. 2º, págs. 64 a 66: «A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica», visando «como regra, regular exhaustivamente as matérias de que trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada»; consequentemente, «o art. 2º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a Lei Geral Tributária às restantes leis ordinárias»), e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nesse sentido, da transcrição feita na sentença da referida exposição de motivos permitimo-nos salientar a seguinte passagem, respeitante ao PER: «[...] Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários» (sublinhado nosso).

Aponta também nesse sentido o terceiro parágrafo da mesma exposição de motivos, que a sentença não transcreveu, mas que se nos afigura também relevar para o correcto enquadramento da questão a dirimir; por isso, transcrevemo-lo agora: «As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social» (sublinhado nosso).

Afigura-se-nos, pois, que, como resulta da referida exposição de motivos, o legislador não quis de modo algum que o propósito assumido de promover a recuperação dos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, em ordem a possibilitar a manutenção do devedor no giro comercial, o tenha determinado a alijar a natureza indisponível dos créditos tributários.

A indisponibilidade dos créditos tributários está expressamente prevista no n.º 2 do art. 30º da LGT, que dispõe: «O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária» (Aplicando este princípio, vide o recente acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 816/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1891 a 1895, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3?OpenDocument>).

Neste acórdão acolheu-se a tese de que «a lei fiscal determina a indisponibilidade do crédito tributário, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributárias, prevalecendo esta disposição sobre qualquer legislação especial – artigo 30º/2 e 3 da LGT, na redacção dada pelo art. 123º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro», motivo por que «[...] a indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência directa dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributárias, os quais encontram guarida nos artigos 266º, 13º, 103º e 104º, todos da CRP».)

A indisponibilidade dos créditos tributários – que significa que AT não pode discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos – decorre, em última análise, do princípio da legalidade tributária (O princípio da legalidade, consagrado no art. 266º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) – «Os órgãos e agentes administrativos

estão subordinados à Constituição e à lei [...]» – impõe aos órgãos da AT que actuem no sentido da obtenção das prestações devidas nos termos da lei fiscal, certificando-se que os cidadãos cumprem a obrigação decorrente, desde logo, do n.º 3 do art. 103º, n.º 3, da CRP, de pagar os impostos que «tenham sido criados nos termos da lei e cuja liquidação e cobrança» se façam nas formas «prescritas pela lei»), que impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal [cfr. arts. 103º, n.º 3, e 266º, n.º 2, da CRP e art. 3º, n.º 1 («Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos»), do Código do Procedimento Administrativo (Referimo-nos, aqui como adiante, ao CPA na versão do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.) (CPA)], e do princípio da igualdade [cfr. arts. 13º e 266º, n.º 2, da CRP e art. 5º, n.º 1 («Nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum administrado em razão de ascendência sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social»), do CPA], que lhe impõe a obrigação de prosseguir o objectivo de tratar igual e uniformemente todos os contribuintes, maxime na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias deles. Ambos os princípios estão também consagrados no art. 55º da LGT, que enumera os princípios a observar pela AT na sua actividade («A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários»).

Por outro lado, o art. 36º da LGT, no seu n.º 2, é inequívoco: «Os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes» (Como dizem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, anotação 8 ao art. 36º, pág. 297, «nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento, etc.» pois «[a] isto se opõe o princípio da legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa»); concretizando, no campo das moratórias, o princípio do citado n.º 2, o n.º 3 do mesmo artigo afirma: «A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei». Em sintonia com o n.º 3 do art. 36º da LGT, o art. 85º, n.º 3, do CPPT («A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária»), prevê que possam ser responsabilizados subsidiariamente os que, dolosamente, concederem moratórias fora dos casos previstos na lei.

Tendo presente o que vimos de dizer, podemos avançar no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário e a impossibilidade de a AT conceder moratórias não previstas na lei (Uma eventual excepção a esse princípio sempre exigiria uma inequívoca manifestação de vontade nesse sentido, concretizada em lei formal da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito, sob pena de violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária.) não foram de modo algum postas em causa pelo CIRE (Para maior desenvolvimento sobre a temática da relação entre os créditos tributários e os processos previstos no CIRE, vide - SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012, disponível em <http://hdl.handle.net/1822/21395> e - SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, *Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência*, disponível em <http://hdl.handle.net/10316/24784>, em cuja doutrina nos apoiámos na elaboração do presente acórdão), mesmo após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (que veio dar prevalência à recuperação do devedor). Os princípios que enformam o nosso sistema tributário não permitem a extinção, a redução ou a moratória (Há numerosa jurisprudência no sentido da impossibilidade de suspender a execução fiscal fora das situações previstas na lei. Entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 322/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 974 a 984, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/6c667b67e42a12df802579f000568b29?OpenDocument>;

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1377/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32230.pdf>), págs. 3654 a 3663, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/889a633df5ace4c980257bf9004709d9?OpenDocument>.) dos créditos fiscais a não ser nos casos previstos expressa e inequivocamente na lei.

Assim, a alteração do conteúdo da obrigação fiscal nunca poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, previsto no art. 8.º da LGT e no art. 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico tributária têm de estar tipificados na lei (RUI DUARTE MORAIS, ob. cit., 2.ª ed., p. 220, «Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais». A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista).

É certo que alguma jurisprudência dos tribunais comuns assim o não entendeu, pelo menos até determinado momento (É exemplo paradigmático dessa jurisprudência o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 4 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bff8cf2426fedad6802575d6002e6e8a?OpenDocument>.)

Independentemente de saber se essa jurisprudência fez ou não a melhor interpretação das normas legais em confronto – e afigura-se-nos que não –, a mesma deixou, de todo, de ser sustentável após o art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), ter aditado ao art. 30.º da LGT um n.º 3, que, reafirmando o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial». Ademais, o art. 125.º da mesma Lei estabeleceu que «[o] disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos».

Na sequência desse aditamento à lei (É discutível se se trata de uma verdadeira alteração legislativa ou se, pelo contrário, o n.º 3 do art. 30.º da LGT não será uma norma com carácter interpretativo e, como tal, sujeita ao regime do art. 13.º do Código Civil, como sustentam SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, ob. cit., que referem que «a solução nele vertida defluiu já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal»), a jurisprudência dos tribunais comuns acabou por inflectir o rumo (Cfr., por mais antigo, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jstjf.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/41a380a845ca0e7380257b900033ee4f?OpenDocument>.)

A sentença recorrida, que aderiu à referida jurisprudência dos tribunais comuns na sua primitiva versão, não pode manter-se.

Pese embora o disposto no art. 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos do disposto nos arts. 196.º e 199.º, do CPPT, e do art. 52.º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele.

Note-se, finalmente, que isto não significa que o Estado se ponha à margem do escopo de recuperação do devedor (Apesar de admitirmos que, de lege ferenda, pudesse optar-se por uma solução mais maleável, em que o legislador – numa ponderação entre os interesses públicos na cobrança dos impostos, por um lado, e na revitalização e continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem, por outro – admitisse perdoar ou reduzir, em alguma medida, os créditos do Estado por tributos), ou que, com a intransigência na cobrança das dívidas tributárias (e parafraseando a sentença recorrida) inviabilize na prática a boa concretização do plano de revitalização.

Na verdade, o CPPT prevê o alargamento do número de prestações mensais até 5 anos quando for notória a dificuldade financeira e sejam previsíveis consequências económicas para os devedores, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta (UC) no momento da autorização, desde que nenhuma delas seja inferior a 10 UC (n.º 6 do art. 196.º, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); o número de prestações pode mesmo ser alargado até ao dobro (10 anos), se, no âmbito de processo de recuperação económica se demonstrar a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável (n.º 7 do mesmo art. 196.º do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril).

Tudo visto, concluímos que a sentença, pese embora tenha seguido corrente jurisprudencial que, em dado momento, vingou no Supremo Tribunal de Justiça, não fez a melhor interpretação e aplicação das normas e princípios legais aplicáveis.

Pelo que ficou dito, revogaremos a sentença recorrida e, porque a mesma considerou prejudicado «o conhecimento da ilegalidade da penhora face ao deferimento do pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações» – segmento que não foi incluído no objecto do recurso –, ordenaremos que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para conhecimento dessa questão, tanto mais que, se bem interpretamos a sentença, o referido pedido de pagamento em prestações não foi deferido [cfr. alínea M) dos factos provados], o que nos suscita algumas dúvidas, que só aquele tribunal da 1.ª instância, que tem competência em matéria de facto (A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT), poderá dirimir.».

Razão por que se impõe revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para apreciação das demais questões colocadas.

4. Face ao exposto, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se improcedente a reclamação quanto ao fundamento que nela foi conhecido, e determinando-se a baixa dos autos à 1.ª instância para apreciação das demais questões colocadas.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Assunto:

Nulidade do acórdão. Preços de transferência. Requisitos.

Sumário:

- I — A nulidade da decisão, por falta de fundamentação de facto ou de direito (artigo 125.º do CPPT e alínea b) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC), só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos.*
- II — A prova da verificação dos pressupostos para aplicação do disposto no artigo 57.º do CIRC (redacção vigente em 1996), cabe à Fazenda Pública.*

Processo n.º 833/13-30.

Recorrente: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A....., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Autoridade Tributária e Aduaneira não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, que julgou procedente a acção administrativa especial em que A....., S.A., com os demais sinais dos autos, impugnava o despacho do Ministro das Finanças, datado de 31/03/05, que lhe indeferiu o recurso hierárquico apresentado contra as correcções ao lucro tributável relativamente a IRC referente aos anos de 1995 e 1996, dele vem recorrer.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

a) Vem o presente recurso interposto contra o douto acórdão de 11/10/2012 que julgou procedente a acção intentada por A....., S.A. contra o despacho do Ministro das Finanças, de 31/03/05, proferido no âmbito do recurso hierárquico deduzido contra o despacho que sancionou as correcções ao lucro tributável propostas pela inspecção tributária relativamente a IRC referente aos anos de 1995 e 1996, tendo por fundamento a aplicação do regime dos preços de transferência consignado no art. 57º do CIRC.

b) Aferir da legalidade da aplicação do art. 57º do CIRC implica analisar a verificação dos respectivos pressupostos e a adequação do método utilizado no cálculo do respectivo ajustamento.

c) Uma vez que o douto acórdão recorrido concluiu pela adequação da taxa de juro remuneratória fixada pela AT, considerando que a AT fez uma escolha devidamente fundamentada e coerente com todo o raciocínio que a levou a concluir pela necessidade de correcção da matéria colectável,

d) O presente recurso destina-se, apenas, a atacar o julgamento efectuado quanto aos pressupostos de aplicação do regime dos preços de transferência, por se entender que nesta sede o Tribunal “*a quo*” incorreu em erro na apreciação da matéria de facto e de direito e numa insuficiente fundamentação das razões de facto e de direito que sustentam as conclusões alcançadas.

e) Desde logo, atento o dever de colaboração que incide sobre os contribuintes no esclarecimento da sua situação jurídico-tributária, reforçado pela obrigação da A. dispor de contabilidade organizada para efeitos de determinação e controlo do lucro tributável, cfr. art. 17º e 115º do CIRC,

f) Cumpria ao contribuinte comprovar ou, no mínimo, demonstrar ser minimamente plausível que a entrega antecipada das avultadas importâncias transferidas para a B....., ao longo dos anos de 1993, 1994, 1995 e 1996, constituíssem uma contrapartida pela aquisição de acções da B..... concretizada em Dezembro de 1996, o que não aconteceu.

g) O único documento que sustenta a matéria de facto fixada no probatório consiste num simples fax, de 31/12/1996, apreciado pelo Tribunal como um documento que “*apenas consubstancia uma ordem dada a uma instituição bancária para que realize um operação de venda de acções, sem transferência de fundos*”.

h) Deste modo, a A..... só alcança comprovar nos autos a realização da referida transacção de acções, mas não que tivessem sido acordados três anos antes pagamentos antecipados por conta dessa transacção.

i) Em contradição com a apreciação que o Tribunal “*a quo*” fez constar do douto acórdão recorrido, que também nesta parte terá incorrido em erro, a AT não deixou de analisar as operações em causa consideradas na sua globalidade.

j) Na verdade, ao caracterizar as entregas antecipadas como respeitando à concessão de empréstimos não remunerados, a AT considerou a posterior entrega das aludidas acções como constituindo a única contrapartida da concessão daqueles empréstimos que, por essa via, foram reembolsados quanto ao capital mutuado mas não foram remunerados mediante o pagamento de quaisquer juros.

k) A conclusão quanto à natureza das entregas de numerário como respeitando a um empréstimo e não a uma transacção está devidamente explicitada pela AF, quer no relatório da inspecção, quer na informação que serviu de fundamento ao indeferimento do recurso hierárquico. O mesmo sucedendo quanto à natureza não remunerada dos empréstimos concedidos.

l) De todo o modo, importa destacar que o pressuposto ora controvertido não respeita quer à existência de relações especiais entre as partes, quer ao método utilizado na quantificação do correspondente ajustamento, uma vez que ambos são dados como correctamente aferidos e demonstrados nos autos, mas antes ao pressuposto que se refere às condições acordadas para a operação, as quais relevam para efeitos da correcção prevista ao abrigo do art. 57º do CIRC quando sejam diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes.

m) As condições praticadas pelas entidades envolvidas, e que constituem matéria de facto provada nos autos, demonstram cabalmente este pressuposto legal.

n) Na verdade, ainda que se desse como válido o argumento de que os montantes em questão não revestem a natureza de empréstimos, uma vez que têm subjacentes transacções de acções em que aqueles montantes apenas configuram a natureza de pagamentos antecipados, ainda assim, e para efeitos do disposto no art. 57º do CIRC não deixariam os mesmos de ter a natureza de financiamento não remunerado, se se atender ao lapso de tempo que mediou entre as datas em que os pagamentos foram efectuados e a data da concretização da transacção.

o) Mais, para este efeito importa ter presente o disposto no n.º 4 do art. 36º da LGT, segundo o qual a AT não está vinculada à qualificação do negócio jurídico efectuado pela parte, sendo que aqueles intervalos de tempo que medeiam entre as entregas das aludidas importâncias e a transacção das acções consubstanciam uma perda de disponibilidade de um meio financeiro a favor de outra sociedade, o que, em condições normais de mercado praticadas entre pessoas independentes implicaria uma remuneração, a título de juros.

p) Ou seja, independentemente da qualificação jurídica apresentada pela A., estamos necessariamente perante uma operação de financiamento que, em condições normais de mercado, para efeitos de aplicação do art. 57º do CIRC e conseqüente ajustamento, implicaria uma remuneração.

q) O Tribunal “*a quo*” incorre, ainda, num erro de julgamento em sede do direito, pois não obstante admitir que as entidades envolvidas, quer relativamente ao empréstimo faseado quer relativamente à transacção de acções, não seguiram a mesma postura que seria seguida por outras empresas relativamente às quais não existissem relações especiais (tal como se refere a folhas 8 do acórdão recorrido), ainda assim não retira desse facto as conseqüências que se impunham face ao disposto no art. 57º do CIRC,

r) Uma vez que este normativo legal tem como finalidade proteger o erário público da erosão causada ao lucro tributável pela prática entre as empresas especialmente relacionadas de condições diferentes das que seriam normalmente praticadas entre entidades independentes, sem que o correspondente ajustamento tenha subjacente qualquer juízo de censura relativamente às opções de gestão efectuadas livremente pelas entidades relacionadas.

s) Na verdade, quanto aos pressupostos de que depende a aplicação do regime dos preços de transferência, o acórdão recorrido não conclui pela inexistência de qualquer um deles, ou seja, (1) dá por comprovada a existência de relações especiais entre as partes envolvidas na operação, (2) não nega a existência de condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre entidades independentes entre si, (3) com o conseqüente apuramento de um lucro tributável diferente daquele que resultaria de uma operação em mercado livre.

t) Para além de erróneas, afigura-se, ainda, que as conclusões em que assentou o julgamento do Tribunal “*a quo*” incorrem no vício de falta de fundamentação que tão-pouco permite compreender as razões, quer de facto quer de direito, que o levaram a julgar como julgou.

u) O douto acórdão recorrido não justificou a razão por que ficou convencido que as acções foram transferidas como contrapartida daquelas transferências “antecipadas” de dinheiro, e que, por conseguinte, estaríamos perante uma compra e venda de acções com pagamentos antecipados.

v) A nosso ver, não basta para sustentar esta convicção o juízo de que “*a operação respeitante ao referido empréstimo faseado não pode ser vista isoladamente, desacompanhada da transferência da titularidade das acções, independentemente da existência de qualquer documento que titule tal operação de compra de acções faseada no tempo*”.

w) Tanto mais que, contrariamente ao expendido no acórdão recorrido, a AT, num integral respeito pelo princípio da tributação do lucro real, considerou para o efeito da tributação todas as operações efectuadas pelos sujeitos passivos, conjugadas entre si de uma forma coerente.

Termina pedindo a procedência do recurso.

1.3. A recorrida A....., S.A. apresentou contra-alegações e requereu, subsidiariamente, a ampliação do objecto do recurso, finalizando com as conclusões seguintes:

A) O presente recurso foi interposto pela RÉ contra o, aliás, Douto Acórdão proferido no processo de Acção Administrativa Especial n.º 5/05.5BCPRT, do Tribunal Central Administrativo Norte, que teve por objecto o despacho de indeferimento do recurso hierárquico proferido pelo Ministro de Estado e das Finanças, no dia 31 de Março de 2005, nos termos do qual, em síntese, se decidiu, o seguinte: “*(...) em virtude das relações especiais que a recorrente tinha com a “B....., SA” concedeu-lhe financiamentos de elevados montantes, sem que relativamente aos mesmos tenha sido acordada qualquer remuneração, situação que, portanto, se afasta do que é normalmente suceder em relações de independência entre as partes.*”;

B) O Douto Acórdão recorrido julgou procedente a Acção Administrativa Especial apresentada, com fundamento no facto de “*(...) a decisão da AT de apuramento da matéria colectável com recurso a métodos indirectos não se encontra devidamente fundamentada, pois os argumentos apresentados não impossibilitavam a quantificação do lucro tributável exacta e directamente através da contabilidade da impugnante (...)* Pelo que se impõe concluir pela ilegalidade da decisão de apuramento da matéria colectável com recurso a métodos indirectos e, conseqüentemente, pela ilegalidade do acto de liquidação ora sindicado”;

C) Inconformada com esta decisão, a ora RECORRENTE interpôs o presente Recurso por considerar que a mesma fez uma errada apreciação dos factos em análise, encontrando-se, no seu entender, ferida de erro de julgamento;

D) Assenta, o recurso da RECORRENTE na discordância face à decisão de anulação do referido despacho do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, com fundamento em erro nos pressupostos de facto;

E) Considerou, e bem, o Tribunal *a quo* que “*(...) a operação respeitante ao referido empréstimo faseado não pode ser vista isoladamente, desacompanhada da transferência da titularidade das acções, independentemente da existência de qualquer documento que titule tal operação de compra de acções faseada no tempo (...)* não faria qualquer sentido que se considerassem as entregas de quantias feitas pela autora como empréstimos sem remuneração, e posteriormente não se atribuisse qualquer relevância à entrada no seu património de meio milhão de acções de outra empresa sem que a mesma tivesse despendido qualquer valor”. Concluindo que “*os pressupostos de facto que serviram à prática do acto impugnado eram incorrectos uma vez que não se considerou toda a dinâmica dos negócios havidos entre ambas as empresas*”.

F) Com efeito, a RECORRENTE baseou a sua convicção em erro sobre os pressupostos, de facto e de direito, de que depende a aplicação do artigo 57.º do Código do IRC. As entregas efectuadas pela RECORRIDA à B....., configuraram, não empréstimos, mas pagamentos antecipados por conta de 500.000 acções da mesma sociedade C..... S.A., por um valor estimado em 5.500\$00, por acção, valor este que foi acordado em 1993 entre a RECORRIDA e a B....., tendo por base uma provável valorização dos títulos da sociedade C.....;

G) A RECORRENTE considera legal o acto impugnado com os argumentos de: (i) inexistência de qualquer documento que ateste a natureza das operações - ou seja, que os pagamentos antecipados eram contrapartida da venda das acções -, (ii) existência de um largo hiato temporal entre as entregas efectuadas e a efectiva aquisição das acções, que evidencia, na perspectiva da RECORRENTE, a existência de um financiamento, uma vez que a RECORRENTE se viu destituída de um elevado montante em numerário sem qualquer pagamento de juros remuneratórios;

H) Não tem razão, entre o mais, porque não é exigida legalmente uma forma contratual específica para o negócio em causa, e, no caso concreto, não se justificou a celebração de um contrato mais formal entre ambas as entidades, do que o fax referido na alínea e) do probatório através do qual se concretiza o negócio mediante a transferência das acções;

I) Não obstante, nunca deixaram as entidades envolvidas de registar contabilisticamente todos os movimentos financeiros realizados de acordo com a realidade dos factos e, assim, como respeitando a adiantamentos por conta de investimentos financeiros; A Administração tributária nunca colocou em causa a contabilidade da ora RECORRIDA, ou da B....., sendo que tais registos contabilísticos gozam da presunção de veracidade, conforme decorre do disposto no artigo 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária;

J) Assim, por um lado, a Administração tributária limitou-se a ficcionar uma versão, incorrecta, dos factos em causa, uma vez que, conforme reconhecido, e bem, pelo Tribunal *a quo*, não teve em consideração toda a dinâmica dos negócios realizados entre a RECORRIDA e a B.....;

K) Por seu turno, a RECORRENTE não carreou, como lhe competia, para o processo qualquer prova susceptível de sustentar a sua tese e de abalar os registos contabilísticos da RECORRIDA ou da B..... e, bem assim, a versão dos factos apresentada pela RECORRIDA;

L) E mesmo que se admitisse, como invoca a RECORRENTE, que o pagamento antecipado corresponde a uma forma de financiamento, o certo é que não se pode concluir que só não foram estabelecidos juros da parte da RECORRIDA por força das alegadas relações especiais existentes entre esta e a B.....;

M) De facto, conforme se logrou demonstrar nos autos de acção administrativa especial, as acções da sociedade C..... sofreram uma valorização superior ao valor de aquisição, o que, desde logo justifica que não fosse cobrado pela entidade compradora juros remuneratórios;

N) Neste sentido, é clara a conclusão do Douto Acórdão recorrido: “*se face apreços de 1993 e 1994 a autora pagou um prémio sobre o valor das acções, isso permitiu-lhe que em 1996, data em que as acções ingressaram no seu património, tivesse um prémio por acção de 2.412\$00, ou seja cerca de 43% do valor que pagou pelas mesmas dividindo de forma singela tal valorização por cada um dos 3 anos anteriores (1994, 1995 e 1996) podemos concluir que a remuneração de “empréstimos” por si efectuados foi muito superior ao valor que a AF considerou para efeitos da correcção impugnada*”;

O) Assim, mesmo considerando – sem conceder e para efeitos deste patrocínio – que as transferências ocorridas entre 1993 e 1996 consubstanciam uma espécie de financiamento, o que se concebe sem conceder, sempre seria forçoso concluir que tal financiamento foi efectivamente remunerado, em face da valorização das acções que ocorreu desde o momento das transferências até à efectiva aquisição daquelas mesmas acções;

P) Os termos do negócio de compra e venda das participações sociais celebrado entre a RECORRIDA e a B..... foi aquele que foi acordado pelas partes, à luz do princípio da liberdade contratual, consagrado no artigo 405.º do Código Civil, pelo que, não tendo a Administração tributária, sequer, invocado que o negócio tenha sido simulado – o que não podia, porque não foi –, deverão esses mesmos termos ser aceites;

Q) Acresce que, conforme sustentado, e bem, pelo Tribunal *a quo*, os termos em que o negócio foi efectuado – *i.e.* aquisição de acções através de pagamentos faseados antecipados – permitiu à RECORRIDA adquirir uma grande parte do capital social da sociedade C..... sem fazer um investimento avultado de uma só vez;

R) Conclui-se, pois, que a RECORRENTE baseou a sua convicção em erro sobre os pressupostos de facto de que depende a aplicação do artigo 57.º do Código do RC, pelo que bem seguiu o Tribunal *a quo* ao determinar a anulação do Despacho do Senhor Ministro das Finanças que indeferiu o recurso hierárquico que tinha por objecto as correcções à matéria colectável da ora RECORRIDA;

S) No Douto Acórdão recorrido foram julgados improcedentes alguns dos fundamentos invocados pela RECORRIDA na sua petição inicial para sustentar a anulação do acto impugnado, pelo que, a título subsidiário, prevenindo a necessidade da sua apreciação, a ora RECORRIDA requer a ampliação do objecto do recurso, em conformidade com o disposto no art. 684.º-A, n.º 1 do Código de Processo Civil, aplicado *ex vi* do artigo 1.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, com os seguintes fundamentos;

T) Em primeiro lugar, o Tribunal *a quo* considerou que “*sendo o acto impugnado um acto procedimental prévio e definidor do subsequente acto de liquidação, vive independentemente deste, ou seja, as vicissitudes inerentes ao posterior acto de liquidação, de facto e de direito, não se repercutem retroacti-*

vamente sobre o anterior acto procedimental que agora vem impugnado e, nessa medida, não se vê que o decurso do prazo legal para a liquidação possa afectar a legalidade do acto procedimental impugnado”;

U) A incompetência em razão do tempo verifica-se, precisamente, sempre que esteja em causa a prática de um acto que diga respeito a uma situação futura e que não respeite os pressupostos legais quanto à ocasião do exercício dos poderes;

V) Estes pressupostos legais, correspondem, no caso em apreço, ao respeito pelos limites do prazo de caducidade do direito à liquidação;

W) Com efeito, se não se encontram verificados os pressupostos legais para efeitos de liquidação do imposto – designadamente em virtude da sua caducidade –, não podem, *ab initio*, estar verificados os pressupostos legais das correcções que têm como implicação a emissão daquela mesma liquidação de imposto, que serão actos inúteis e, como tal, proibidos;

X) O acto impugnado não vive independentemente deste, precisamente pelo facto de, como bem refere o Acórdão recorrido, ser um acto procedimental prévio e definidor do subsequente acto de liquidação;

Y) Aliás, tanto assim é, que, nos termos do disposto no artigo 36.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, não é possível a instauração de procedimentos de inspecção tributária após o termo do prazo de caducidade de liquidação dos tributos;

Z) Tal entendimento impõe-se, de resto, em virtude da proibição da prática de actos inúteis, previsto no artigo 57.º da Lei Geral Tributária, e corolário do princípio da economia processual, uma vez que seria inútil que, em face da caducidade de um futuro acto de liquidação, fosse praticado, ainda assim, o acto que lhe subjaz;

AA) Acresce que esta mesma questão – incompetência em razão do tempo, em virtude da caducidade do acto de liquidação – foi já apreciada favoravelmente à pretensão da ora RECORRIDA, no âmbito do processo de acção administrativa especial n.º 253/04 que correu termos junto do Tribunal Central Administrativo Sul;

BB) Com efeito, foi reconhecido por aquele também Douto Tribunal que “*Como o próprio despacho recorrido dá conta, no seu ponto 5, a prolação do mesmo apenas terá suporte legal na medida em que o imposto, ou seja o direito ao seu apuramento “stricto sensu” ainda não tivesse caducado*”;

CC) Este entendimento é, de resto, partilhado pela própria RECORRENTE, quando reconhece, em sede do despacho ora em apreço, que este mesmo despacho só poderia ser praticado se “*o imposto ainda não [tivesse] caducado*”, pelo que não pode proceder, neste caso concreto, o entendimento do Tribunal *a quo*, devendo ser reconhecida, se necessário, a incompetência em razão do tempo para a prática do acto;

DD) A ora RECORRENTE, manifestou-se no sentido de o prazo de caducidade do direito do Estado à liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do exercício de 1995 e de 1996 ter estado suspenso por força do disposto no artigo 33º, n.º 2, do Código de Processo Tributário;

EE) Mesmo que se admita, por mera hipótese, e sempre sem conceder, que seria possível – que não é –, aplicar no caso vertente o n.º 2 do artigo 33.º do Código de Processo Tributário, então, o período de suspensão verificar-se-ia entre 11 de Maio de 2000 (data de interposição do (segundo) Recurso Contencioso de Anulação cujo objecto era o acto praticado pelo Senhor Ministro das Finanças) e o referido dia 7 de Outubro de 2004 (data de trânsito em Julgado do duto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que recaiu sobre esse Recurso Contencioso de Anulação);

FF) Com efeito, em 3 de Janeiro de 2000, o Despacho da RECORRENTE ainda não havia, sequer, sido proferido, o que só sucedeu em 9 de Março de 2000, pelo que, manifestamente, o primeiro dos Recursos Contenciosos de Anulação (que veio a ser extinto por inutilidade superveniente da lide), nunca teria qualquer relevância para efeitos da pretendida suspensão da contagem do prazo de caducidade do direito do estado à liquidação do imposto em causa;

GG) Em face do exposto, ainda que procedesse o entendimento da RECORRENTE, no que não se concede, a caducidade do direito do estado à liquidação teria ocorrido em momento (muito) anterior ao indicado pela RECORRENTE;

HH) Não obstante, como bem referiu o Meritíssimo Juiz Desembargador Relator no despacho saneador inicialmente proferido, verifica-se que o artigo 33.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário, pretende apenas regular os casos em que esteja em causa qualquer litigiosidade relacionada com os próprios factos que se possam enquadrar na estatuição da norma de incidência tributária, não pretendendo regular, as hipóteses em que a emissão do acto tributário de liquidação adicional de imposto esteja dependente, no âmbito de um procedimento tributário, do resultado de um determinado recurso hierárquico ainda que a lei, por razões diferentes, lhe atribua efeito suspensivo;

II) Nesta linha de raciocínio, no artigo 33.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário está em causa a existência de litígios relacionados com a identificação de factos materiais concretos que podem, ou não, consoante a sua configuração, ser sujeitos a tributação, e não, evidentemente, a existência de litígios relacionados com os vícios que afectam os procedimentos tributários desencadeados pela Administração Tributária ou pelos próprios contribuintes”;

JJ) E bem se compreende que assim seja, na medida em que só perante a incerteza sobre a ocorrência, ou não, de determinados “factos” é que se justifica que o prazo de caducidade seja suspenso, uma vez que, nesse período de tempo, justamente por tal circunstância, a Administração tributária não está, por facto a que é alheia em condições de praticar qualquer acto de liquidação – o que, como bem deixou apontado o Meritíssimo Juiz Desembargador, no Despacho Saneador inicialmente proferido, não foi esse o caso na situação *sub judice*:

KK) Deve ter-se, ainda, presente o disposto no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, na medida em que a prevalência da tese da RECORRENTE implicaria abranger neste preceito outros meios judiciais que não o recurso contencioso de anulação – designadamente, as impugnações judiciais, oposições à execução, ou, mesmo, recursos jurisdicionais –, o que, como se sabe, sempre foi, e é, rejeitado pela doutrina e pela jurisprudência;

LL) Por outro lado, e esta constitui a segunda razão para rejeitar a interpretação da Recorrente, as expressões “rendimentos litigiosos” ou “situações litigiosas” não são novas no domínio tributário, uma vez que, mesmo antes da aprovação do Código de Processo Tributário, já o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou o Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações, por exemplo, previam normas idênticas à que aqui está em causa (cfr. 84.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), situação em que, a qualificação de “litigiosos” era utilizada pelo legislador e nunca se reportou aos meios de defesa desencadeados pelos contribuintes no âmbito de qualquer procedimento ou processo tributário:

MM) “Situação litigiosa” verificar-se-ia, designadamente, no caso de indemnizações por expropriação, por exemplo, em que o valor indemnizatório é fixado pelos próprios tribunais, em conformidade com o disposto no artigo 66.º e seguintes do Código das Expropriações, aprovado pela Lei n.º 168/99, de 18 de Setembro, a Administração Tributária não poderia praticar e notificar ao respectivo sujeito passivo o acto de liquidação de imposto enquanto não fosse proferida decisão final que quantificasse essa mesma indemnização;

NN) Em defesa da tese que se deixou descrita, concorrem ainda as alíneas a) e d) do n.º 2 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária, em que o legislador separou duas realidades absolutamente distintas: (i) por um lado, determinou a suspensão do prazo de caducidade “em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão” (alínea a)); (ii) por outro lado, determinou a suspensão do prazo de caducidade “em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão” (alínea d));

OO) Considerou, por seu turno, o Douto Tribunal *a quo* que, contrariamente ao invocado na petição inicial pela ora RECORRIDA, não houve vício de falta de fundamentação, por considerar que “*a não ser essa mesma taxa de juro não se vislumbra que outra taxa pudesse ser tida em consideração em termos puramente objectivos*”;

PP) Ora conforme se logrou demonstrar ao longo do processo, tal entendimento não pode, com o devido respeito, proceder, uma vez que a taxa de juro utilizada pela Administração tributária foi claramente residual, porquanto foi apenas utilizada pela RECORRIDA em dois meses do ano de 1994;

QQ) Assim, e como é óbvio, a não ser a taxa de juro escolhida pela Administração Tributária, poderia, perfeita e justificadamente, ter sido escolhida a taxa de juro de 6%, utilizada durante o resto do ano de 1994.

RR) Contudo, a Administração Tributária não identificou as razões de facto e de direito que lhe permitiram optar por uma taxa de referência equivalente à mais elevada que no período foi praticada, em detrimento da inferior – porque não qualquer outra?;

SS) Nesta matéria, a Administração tributária revelou, ainda, uma falta de critério flagrante, pois, se o critério utilizado correspondia à utilização da taxa de juro praticada pela sociedade C....., S.A., nos alegados empréstimos ou adiantamentos concedidos à B....., e, na ausência desta ou no desconhecimento do respectivo valor, na consideração da taxa média de remuneração dos depósitos a prazo, não existiam razões objectivas para considerar essa taxa média de remuneração nos exercícios de 1995 e de 1996, uma vez que a Administração Tributária dispunha de outros elementos;

TT) Pelo que, contrariamente ao que concluiu o Acórdão recorrido, ao não esclarecer os critérios que presidiram à opção por uma taxa em detrimento de outra, a Administração tributária incorre em vício de falta de fundamentação, tendo sido violado o disposto no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa e nos artigos 124.º e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo;

UU) Pelo que não se poderá deixar de reconhecer, contrariamente ao que concluiu o Douto Tribunal *a quo*, que o acto final está ferido de ilegalidade, por vício de forma, ao abrigo do disposto no artigo 125.º Código do Procedimento Administrativo, nos termos do qual se considera haver falta de fundamentação, quando haja, por parte da Administração tributária, “*(...) a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto*”;

VV) Prevenindo a necessidade da sua apreciação, a ora RECORRIDA requer, também a este respeito, a ampliação do objecto do recurso, em conformidade com o disposto no art. 684.º-A, n.º 1 do Código de Processo Civil, aplicado *ex vi* do artigo 1.º do Código de Processo nos Tribunais Adminis-

trativos, com o seguinte fundamento, não apreciado em primeira instância, e que quer, agora, caso tal se venha a mostrar necessário, ver apreciado, sendo certo que a apreciação por parte deste Venerando Tribunal, destes restantes vícios do acto impugnado, sempre se afigura resultar do artigo 715.º, n.º 2 do Código do Processo Civil;

WW) Com efeito, impunha-se à RECORRENTE demonstrar, claramente, que entre duas sociedades comerciais, sem características de sociedade financeira, ditas independentes, o negócio em causa teria sido praticado de forma diferente, o que não sucedeu.

XX) A RECORRENTE não alegou nem consequentemente demonstrou, que, se uma sociedade A concedesse empréstimos a uma outra sociedade B, sem que entre as duas existisse qualquer relação especial, (i) nunca o faria a título gratuito, (ii) nunca praticaria as taxas identificadas pela Administração Tributária no relatório da Inspeção-Geral de Finanças e (iii) praticaria, ao invés, as taxas médias de depósitos a prazo por período superior a 180 dias, mas inferior a um ano

YY) Ou seja, deveria a RECORRENTE ter demonstrado que nos casos em que os alegados “empréstimos” foram remunerados pela B..... à C..... S.A., as taxas, variáveis entre 1,5%, 2%, 6% e 12%, que tais taxas não correspondem às que seriam praticadas por entidades independentes;

ZZ) A Administração Tributária, baseou-se, exclusivamente, no crédito bancário, quando, como sabe, a relação com instituições financeiras assume características específicas que não podem, simplesmente ser transpostas para o universo das relações entre sociedades comerciais não financeiras, sobretudo por não ser a concessão de crédito, a actividade principal das sociedades envolvidas;

AAA) Em face do exposto, o despacho da RECORRENTE padece, por isso, de vício de violação de lei por ofensa ao artigo 57.º, n.º 1, do Código do IRC, na numeração e redacção vigentes à data em que decorreu a inspecção, vício que o torna anulável.

Termina pedindo a improcedência do recurso e, se assim não se entender, pede, a título subsidiário, que seja determinada a ampliação do objecto do recurso, ao abrigo dos n.ºs 1 e 2, dos arts. 684.º-A e 715.º do CPC, nos termos expostos e, assim, se conclua pela anulação do despacho impugnado.

1.4. Respondendo à matéria da ampliação do objecto do recurso, a recorrente Autoridade Tributária e Aduaneira formula as seguintes conclusões:

I. Ampliação do Recurso

a) Pretende a A..... a ampliação do recurso para apreciação, a título subsidiário, dos vícios de caducidade do direito à liquidação e falta de fundamentação do acto impugnado, que não obtiveram o merecimento do acórdão sob recurso, bem como do vício de violação de lei por ofensa do art. 57º do CIRC, por considerar que o mesmo não chegou a ser apreciado.

b) Em causa está o despacho do Ministro das Finanças, de 31/05/2005, que indeferiu o recurso hierárquico deduzido, ao abrigo do art. 112º do CIRC (na sua redacção e numeração originária), contra as correcções de natureza quantitativa efectuadas ao lucro tributável de 1995 e 1996 com fundamento no regime dos preços de transferência consignado no art. 57º do CIRC (da sua redacção e versão originária).

II. Caducidade do direito à liquidação de IRC de 1995 e 1996

c) A A..... entende que o despacho impugnado está ferido de vício de incompetência em razão do tempo decorrente da caducidade do prazo de liquidação de IRC de 1995 e 1996 a que o mesmo se reporta.

d) Este vício decaiu nos autos, tendo o Tribunal “*a quo*” considerado que a questão colocada pela A..... se perspectivava antes como uma utilidade do acto impugnado face à possibilidade de renovação do acto de liquidação atendendo ao tempo entretanto decorrido.

e) Contudo, considerando que tal questão, por respeitar às vicissitudes do acto de liquidação, não se repercute na legalidade do acto impugnado enquanto acto procedimental prévio à liquidação, e ainda considerando que sempre a AT estaria obrigada, por força do disposto no art. 100º da LGT, em sede de execução de julgado, à prolação de decisão final do recurso hierárquico, independentemente da sua eventual “utilidade”, o Tribunal “*a quo*” concluiu pela improcedência da acção nesta parte do pedido.

f) A tese acolhida no douto acórdão recorrido merece a inteira adesão da AT.

g) Sem conceder, sobre a caducidade do direito à liquidação de IRC de 1995 e 1996 e a aplicação do n.º 2 do art. 33º do CPT, entende a AT que a contagem do prazo de caducidade esteve suspensa com a interposição sucessiva de recursos contenciosos desde 03/01/2000 até ao seu trânsito em julgado a 07/10/2004.

h) Sobre esta contagem opõe a A..... que o recurso contencioso de anulação n.º 3.861/00 (cuja execução de julgado originou a renovação do despacho de 09/03/2000 pelo despacho ora impugnado), deu entrada no TCA Norte a 11/05/2000, transitando em julgado a 07/10/2004, concluindo pela caducidade do direito à liquidação de IRC de 1995 no final de Maio de 2005.

i) Porém, consta devidamente comprovado nos autos que existe uma solução de continuidade entre o despacho de SEAF de 11/10/1999 (acto ratificado) e o despacho do Ministro das Finanças de 09/03/2000 enquanto acto de ratificação-sanação que visou unicamente suprir o vício de incompetência de que o acto ratificado padecia, sendo que contra o acto ratificado havia sido interposto recurso a 03/01/2000 (o qual findou por inutilidade superveniente da lide atenta, justamente, aquela ratificação).

j) No que toca à interpretação do disposto no n.º 2 do art. 33º do CPT, à semelhança do que sucede com a alínea a) do n.º 2 do art. 46º da LGT, considera-se que o mesmo é aplicável por existir uma situação de prejudicialidade entre os recursos interpostos do indeferimento do recurso hierárquico e as liquidações controvertidas, prejudicialidade essa que justifica a suspensão dos respectivos prazos de caducidade.

k) A este propósito transcreve-se o que disse LIMA GUERREIRO na sua Lei Geral Tributária Anotada, Rei dos Livros, 2001, pág. 222: “Quando a liquidação assentar na ratificação/sanação de acto inválido, que mantenha com o acto tributário uma relação de prejudicialidade, considera-se igualmente suspenso o prazo de caducidade no período entre o início e o termo do litígio judicial de que resultou a referida declaração de invalidade (ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Dezembro de 1998, Recurso número 22.933)”.

l) A tese propugnada pela A..... quanto à interpretação da expressão “situações litigiosas” afigura-se claramente redutora do seu âmbito de aplicação, ignorando os procedimentos de liquidação que são antecedidos de um outro procedimento destinado a fixar a respectiva matéria colectável e cuja decisão é destacável para efeitos de recurso contencioso.

m) Nesses casos a possibilidade de o contribuinte accionar os respectivos meios de defesa só impede a AT de proceder ao consequente procedimento de liquidação de imposto quando a lei prevê o efeito suspensivo do recurso à via judicial, ficando a AT impedida de proceder à liquidação consequente, como sucede com o art. 89º-A da LGT.

n) Quando a lei não prevê o efeito suspensivo do meio de defesa accionado pelo contribuinte junto dos Tribunais, a AT não está impedida de efectuar a liquidação. Porém, poderá não o fazer, uma vez que a prejudicialidade da acção judicial relativamente à liquidação a efectuar justificam a suspensão do prazo de caducidade, cabendo à AT decidir, ponderando as circunstâncias concretas da situação em litígio, se avança com a liquidação antes da decisão judicial.

o) Nem seria razoável, numa perspectiva de certeza e segurança jurídicas, que existindo uma relação de prejudicialidade entre o meio de defesa judicial accionado relativamente à liquidação, a AT se visse impelida a liquidar o imposto antes do trânsito em julgado da competente decisão, sob pena de caducar o respectivo direito à liquidação.

p) Ou seja, não beneficiando o contribuinte da protecção que justifica o efeito suspensivo do recurso, sempre caberá à AT ponderar da oportunidade da liquidação atenta a suspensão do respectivo prazo de caducidade.

III. Falta de fundamentação do despacho impugnado

q) Prossegue a Recorrida com o vício de forma por falta de fundamentação do acto impugnado, julgado improcedente pelo Tribunal “a quo”.

r) Em causa está a fundamentação do despacho ora em crise na parte em que procede à quantificação da matéria tributável, mais concretamente no que respeita à escolha da taxa de juro que serviu ao cálculo da correcção efectuada.

s) Para o efeito a Recorrida invoca, em síntese, que a AT não esclareceu os critérios que presidiram à opção pela taxa de juro de 12% em detrimento da taxa de juro de 6% enquanto taxa média de remuneração dos exercícios de 1995 e 1996.

t) Entendeu o Tribunal “a quo” que “a não ser essa mesma taxa de juro não se vislumbra que outra taxa pudesse ser tida em consideração em termos puramente objectivos”, uma vez que a mesma se apresenta “fundamentada e isenta de qualquer influência externa”, entendimento que merece a inteira adesão da AT.

u) Na verdade, conforme prolatado naquele acórdão, não poderia proceder a pretensão da A..... de se efectuar uma correcção à matéria colectável, ao abrigo do regime dos preços de transferência, tendo como referência taxas de juro remuneratórias praticadas entre empresas com relações especiais entre si, uma vez que tal se afiguraria contraditório com todo o raciocínio que levou a inspecção tributária a concluir pela necessidade da correcção em apreço.

v) Nestes termos, não parecer estar em causa uma qualquer falta de fundamentação das conclusões alcançadas pela inspecção tributária na determinação da taxa de juros remuneratória a considerar para efeitos do art. 57º do CIRC, mas antes o facto de a Recorrida não se conformar com o critério adoptado pela AT para o efeito, pretensão que deverá ser julgada improcedente.

IV. Violação da lei por ofensa do art. 57º do CIRC

w) Por fim, entende a Recorrida que o acto impugnado padece de vício de violação de lei relativamente a um dos pressupostos para aplicação do art. 57º do CIRC, questão sobre a qual o Tribunal “a quo” não se teria pronunciado.

x) Em causa está a demonstração pela AT de que entre a B..... e a Recorrida foram estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre entidades independentes.

y) Desde logo, afigura-se que o Tribunal “a quo” apreciou tal questão, enquanto vício de “ilegalidade decorrente dos errados pressupostos de facto que presidiram à correcção” ao mencionar que na perspectiva da AT estávamos “perante um empréstimo faseado no tempo sem a devolução de

qualquer quantia por parte do devedor”, o que consubstancia uma “*operação que não teria paralelo entre pessoas independentes*”, implicando a aplicação do art. 57º do CIRC.

z) Na verdade, não obstante o Tribunal a quo ter decidido a final pela procedência do recurso porque a operação respeitante ao referido empréstimo faseado não podia ser vista isoladamente, ainda assim não deixou de considerar que “*como bem refere o Réu, (...) relativamente ao empréstimo faseado as partes não seguiram a mesma postura que teriam seguido outras empresas relativamente às quais não existissem relações especiais*”.

aa) De todo o modo, a considerar-se que houve uma omissão de pronúncia relativamente a esta matéria, sempre a competência para o seu conhecimento em 1ª instância seria do Tribunal “*a quo*” e não do Tribunal de recurso.

bb) Por fim, falece de qualquer razão o alegado pela Recorrida quanto ao vício violação de lei em discussão pois não é o facto, como pretende a Requerente, de inexistir uma qualquer norma legal que proíba o mútuo mercantil sem remuneração que afasta a conclusão alcançada no relatório da inspecção tributária de que não foram contratadas as condições de mercado normalmente praticas entre entidades independentes com vista à obtenção de um lucro pelo exercício da sua actividade,

cc) Termos em que, também no que respeita ao vício de violação de lei invocada pela Recorrida, deve improceder a sua pretensão.

Termina pedindo que sejam julgadas improcedentes as pretensões recursivas da Recorrida.

1.5. O MP emite Parecer, nos termos seguintes, além do mais:

«A recorrente acima identificada vem sindicar o acórdão do TCAN, exarado a fls. 1028/1038, em 11 de Outubro de 2012.

O acórdão recorrido julgou procedente a AAE intentada contra o despacho de 31 de Maio de 2005 do Ministro das Finanças que negou provimento a recurso hierárquico interposto ao abrigo do artigo 112.º/2 do CIRC, no entendimento de que o despacho sindicado, que sancionou as correcções ao lucro tributável, relativamente ao IRC de 1995 e 1996, tendo por fundamento a aplicação do regime dos preços de transferência consignado no artigo 57.º do CIRC, sofre de erro sobre os pressupostos de facto

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 1049/1051, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 690.º/1 do CPC, ex vi do artigo 140.º do CPTA e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida contra-alegou, nos termos de fls. 1203/1218 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os feitos legais.

A recorrente, também, contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 1261/1265 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos.

A nosso ver o recurso da ATA merece provimento, pelas razões expendidas nas suas conclusões de fls. 1049/1051, cujo discurso fundamentador se subscreve e aqui se dá por inteiramente reproduzido.

São pressupostos cumulativos da aplicação do regime de preços de transferência estatuído no artigo 58.º do CIRC (actual artigo 63.º):

1. Existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa;
2. Que entre ambos sejam estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes;
3. Que tais relações sejam causa adequada das ditas condições;
4. Que aquelas conduzam a um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência. ((1) Acórdão do STA, de 2007.01.31, proferido no recurso nº01016/06, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Ora, da prova produzida, resultam provados todos os pressupostos para aplicação do regime de preços de transferência.

De facto, como bem refere a recorrente ATA, em função da factualidade apurada, apenas resulta provada a realização da transacção das acções, mas não que tivessem sido acordados três pagamentos antecipados por conta dessa transacção.

Por outro lado, contrariamente à conclusão tirada pelo Tribunal recorrido, a AT não deixou de analisar todas as operações relevantes em causa na sua globalidade.

Na verdade, ao caracterizar os pagamentos feitos como respeitando à concessão de empréstimos não remunerados, considerou a entrega posterior das acções como constituindo a única contrapartida da concessão daqueles empréstimos que, por essa via, foram reembolsados quanto ao capital mas não foram remunerados mediante o pagamento de juros.

Portanto, a nosso ver e ressalvado melhor juízo, o recurso da Fazenda Pública merece provimento.

DA AMPLIAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO, A TÍTULO SUBSIDIÁRIO, POR PARTE DA RECORRIDA.

No que concerne à fundamentação da taxa de juros parece-nos que não há que censurar o acórdão recorrido, cujo discurso fundamentador se subscreve, nessa parte, pois que como o mesmo acentua “...a escolha pela concreta taxa de juro, tal como a AT a fez, revela-se devidamente fundamentada e isenta de qualquer influência externa. Aliás, ao utilizar para feitos de correcção uma taxa de juro de depósitos a prazo sem qualquer tipo de risco, de resto inerente a toda a actividade empresarial, a AT

fez uma escolha devidamente fundamentada e coerente com todo o raciocínio que a levou a concluir pela necessidade de correcção da matéria colectável”.

Já no que diz respeito à questão de saber se à data em que foi exarado do despacho sindicado se se verificava ou não a caducidade do direito do Estado à concretização dos actos de liquidação decorrentes das correcções da matéria colectável dos exercícios de 1995 e 1996 afigura-se-nos que o acórdão recorrido não se pode manter.

De facto, parece certo que a prolação do despacho sindicado, enquanto acto renovador, não retroactivo [artigo 128.º/1/b) do CPA] como o mesmo, aliás, reconhece no ponto 5, apenas terá suporte legal na medida em que o imposto, ou melhor o direito ao seu apuramento/liquidação ainda não estivesse caducado, sob pena de se estar a praticar um acto, manifestamente, inútil que o lei proíbe.

Estando em causa o IRC dos exercícios de 1995 e de 1996 o prazo de caducidade do direito à liquidação é de 5 anos contados desde o início do ano seguinte aquele em que se verificou o facto tributário (artigo 33.º do CPT).

Nos termos do disposto no artigo 33.º/2 (actual artigo 46.º/2/ a) da LGT) o prazo de caducidade suspende-se em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão.

A interposição de recurso contencioso do despacho do SEAF que indeferiu o recurso hierárquico interposto do despacho que autorizou as correcções à matéria tributável com base no regime de preços de transferência e do conseqüente despacho de ratificação – sanção do Senhor Ministro das Finanças não tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos.

De facto, a resolução de tais litígios não é prejudicial relativamente às liquidações, uma vez que estas não dependem da sua resolução.

Tanto assim é que, como resulta do probatório, a AT, após a prolação do despacho do SEAF que indeferiu o recurso hierárquico procedeu à estruturação das liquidações adicionais de IRC de 1995 e 1996.

A suspensão do prazo de caducidade em caso de litígio judicial aplica o princípio da suspensão de tal prazo, quando a administração fiscal, por qualquer motivo, legal típico estiver legalmente impedida de proceder à liquidação do tributo. ((2) Lei Geral Tributária, anotada, página 22, António Lima Guerreiro)

Assim sendo, contados 5 anos desde 1996.01.01 e 1997.01.01, temos que quando o despacho sindicado foi estruturado (31 de Maio de 2005), já se mostrava caducado o direito de liquidação dos tributos, facto que inquina o acto sindicado de vício de violação de lei.

Termos em que deve proceder o recurso da ATA e, em sede de ampliação do objecto do recurso, a título subsidiário, a pedido da recorrida, anular-se o acto sindicado por caducidade do direito de liquidação dos tributos, à data da sua prolação.»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

A) Na sequência de relatório elaborado pela Inspeção Geral de Finanças, em 97.05.30 (cfr. doc. junto ao proc. instrutor, que se dá por reproduzido), em resultado de exame à escrita da empresa, participante da recorrente, “B....., SA”, foram efectuadas correcções ao lucro tributável da “D....., com referência aos exercícios de 1994 a 1996, inclusive;

B) As correcções em questão foram efectuadas ao abrigo do art. 57º CIRC e tiveram como pressuposto o entendimento da AF de que a recorrente, sendo participada maioritariamente pela “B....., SA”, estabeleceu com esta última relações especiais em situação distinta da que é normal estabelecer entre sujeitos independentes, e traduzidas na concessão de crédito, pela primeira à segunda, a título gratuito (cfr. relatório da IGF)

C) Notificada, a recorrente, através de ofício da DGCI, com data de saída de Julho de 1998, das mencionadas correcções, deduziu recurso hierárquico, ao abrigo dos art.ºs 1º, 2º, n.º 5, 2 e 3 e 57º, n.º 4 do CIRC dirigido a Sua Excia. o Sr. Ministro das Finanças, e a que coube o n.º 1764/98, sustentando, no essencial, de que o que foi considerado pela AT como empréstimos não remunerados não consubstanciam, de facto, tal realidade, correspondendo a adiantamentos, a título de pagamentos antecipados do preço de compra, pela recorrente à “B....., SA”, de 500.000 acções do “C.....”, pelo preço de 5.500\$00 por unidade, acordada em finais de 1993 e concretizada nos finais de 1996 (cfr. fls. 382/389).

D) No procedimento do recurso hierárquico interposto pela recorrente foi elaborado um parecer, idf. sob a inforção n.º 733/99, no qual, além do mais, se formularam as seguintes conclusões;

«i) A ora recorrente em virtude das relações especiais que tem com a “B....., SA” concedeu a esta empresa financiamentos de elevado montante, sem que relativamente aos mesmos tenha sido acordada qualquer remuneração, situação que, obviamente, se afasta do que é normal suceder em relações de independência entre as partes;

ii) De facto, e ainda que se desse como válido o argumento de que os montantes em questão não revestem a natureza de empréstimos, uma vez que têm subjacentes transacções de acções e em que aqueles montantes apenas configuram a natureza de pagamentos antecipados não deixariam os mesmos

de ter a natureza de financiamentos não remunerados, se se atender ao lapso de tempo que mediou entre as datas em que os pagamentos foram efectuados (e a suposta data da negociação) e a data da concretização da transacção.

iii) Termos em que se conclui pela legitimidade de aplicação, à situação em concreto, do regime estabelecido no artigo 57º do Código do IRC, uma vez que a mesma reúne os pressupostos previstos na mesma norma, isto é: a) existência de relações especiais entre as partes envolvidas na operação; b) terem sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes; e c) em consequência, os resultados apurados na contabilidade foram diferentes dos que se apurariam na ausência dessas relações especiais;

iv) Em face do exposto anteriormente, conjugado, ainda, com o facto de que as correcções efectuadas se encontram devidamente fundamentadas, nos termos do artigo 80º.... do Código de Processo Tributário, encontrando-se cumpridos todos os requisitos estabelecidos, conclui-se pelo indeferimento do presente recurso hierárquico.» (cfr. fls. 422 dos autos).

E) Por referência ao ponto ii) das conclusões do parecer a que se alude na antecedente alínea mencionada-se nos pontos 6.1, 6.2 e 6.3 do mesmo que:

«6.1 Não foram apresentados quaisquer documentos comprovativos que demonstrem que, nas datas em que foram efectuados os pagamentos, a compra – que só veio a concretizar-se em Dezembro de 1996 bem como os ditos “pagamentos antecipados”, já se encontravam acordados entre as duas empresas.

6.2[...] o documento que a requerente apresenta como comprovativo da existência de tal acordo, consta de cópia de um “FAX” enviado ao “Banco, datado de 31 de Dezembro de 1996, em que solicita a este Banco que o mesmo efectue a operação de venda pela “B.....” à ora recorrente de 500.000 acções da “C.....” pelo valor unitário de Esc. 5.500 (sendo, portanto, o montante global da transacção de Esc. 2.750.000.000) e em que refere, ainda, que a liquidação financeira será feita sem transferência de fundos, ou seja por regularização directa entre os comitentes.

6.3 Trata-se, assim, de um documento que apenas prova a realização da transacção, sem que fique demonstrado que a mesma, bem como os ditos “pagamentos antecipados” já tenham sido acordados 3 anos antes, em Dezembro de 1993. Ou seja, não fica demonstrado que os valores cedidos pela ora recorrente à “B.....” não tinham a natureza de empréstimos não remunerados, uma vez que o facto de os montantes em questão terem sido considerados na regularização do valor da transacção acordado, não determina, por si só, que os mesmos não tivessem inicialmente a natureza de empréstimos e que, aquando da realização daquela, foram anulados por encontro de contas entre as duas empresas», (v. fls. 431 e 432).

F) Notificada, a recorrente, por ofício com data de saída de 99.08.02, em cumprimento do princípio de audiência prévia, no prazo estipulado de quinze dias, nada disse (cfr. fls. 437 e 323 dos autos).

G) Elaborado o projecto de despacho que constitui fls. 425/439 dos autos, veio a ser proferido pelo Sr. SEAFiscais, em 99.10.11, o despacho de indeferimento do recurso hierárquico que constitui fls. 422 de teor rigorosamente igual às conclusões do parecer acima transcritas na alínea D).

H) A recorrente foi notificada da decisão mencionada na alínea que antecede através de ofício da DGCT, com data de saída de 99.10.28 (cfr. fls. 617- ponto 3 dos autos).

I) De tal decisão interpôs, a recorrente, recurso contencioso de anulação, para o STA, o qual veio a ser julgado extinto por inutilidade superveniente da lide, por Ac. de 01.10.30.

J) O teor do art. 38º do articulado inicial de tal recurso era do seguinte teor: «Acresce, a terminar, que a notificação e o despacho objecto do presente recurso, não indicam qualquer delegação de competência, como exigiriam os artigos 64º, n.º 2, do CPT, 62º da Lei Geral Tributária e 38º do Código de Procedimento Administrativo, pelo que há que presumir a sua inexistência, gerando vício de incompetência (...) atento o teor do n.º 2 do artigo 112º do Código do IRC, que a atribui expressamente, ao Ministro das Finanças» (cfr. fls. 451 dos autos).

K) Em 00.03.09, Sua. Ex.cia o Sr. Ministro das Finanças proferiu despacho do seguinte teor:

«Ratifico, nos exactos termos em que foi proferido, o despacho de Sua. Ex.cia o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 11 de Outubro de 1999, em anexo, proferido no recurso hierárquico interposto por “D....., SA” nos termos do art. 112º do CIRC, relativamente às correcções da matéria colectável dos exercícios de 94, 95 e 96 efectuadas pela AF ao abrigo do disposto no art. 57º do CIRC (v. fls. 163 dos autos).

L) A “B.....” e a recorrente, enquanto sociedade participada por aquela, são sociedades sujeitas a regimes de tributação diversos, estando, esta última, sujeita ao regime geral de tributação, e a primeira ao regime fiscal aplicável às SGPS (cfr. fls. 123/145 dos autos).

M) O SEAF apenas tinha competência delegada pelo Sr. Ministro das Finanças para “.... decidir recursos hierárquicos previstos nos artigos 91º e 100º do CPT, com excepção dos previstos nos artigos 112º do Código do IRC e 132º do Código do IRS”, nos termos do despacho daquela primeira entidade n.º 5.751/98.03.19, publicado na II Série do DR, de 98.04.07..

N) O Despacho a que se refere a alínea K) supra veio a ser anulado por Acórdão do STA, de 22/09/04, com fundamento em falta de fundamentação, tendo transitado em julgado em 07.10.2004 (v. fls. 557 a 573).

O) Após notificada a autora para o exercício do direito de audição, o Ministro das Finanças renovou o acto anulado relativamente às liquidações referentes aos anos de 1995 e de 1996, procurando suprir o vício que tinha conduzido à sua anulação – falta de fundamentação – indeferindo o recurso hierárquico por despacho de 31/05/05 (v. fls. 112/122 dos autos).

P) Na sequência do indeferimento do recurso hierárquico a que se refere a alínea G) supra, a Administração Tributária veio a efectuar liquidações adicionais relativamente aos anos de 1994, 1995 e 1996, nos montantes de 47.939.340\$00 - em 26 de Novembro de 1999 - de 49.231.745\$00 - em 1 de Dezembro de 1999 - e de 39.051.639\$00 - em 26 de Novembro de 1999 (v. fls. 440 a 442), que a recorrente oportunamente pagou.

Q) As acções em referência tinham um preço unitário de 5.020\$00 em 1993, 4.845\$00 em 1994 e 7.912\$00 em 1996 (matéria de facto não impugnada e resultante dos documentos juntos aos autos a fls. 411 a 421).

3.1. A A..... S.A., ora recorrida, intentou no TCA Sul a presente acção administrativa especial, pedindo a anulação do despacho, de 31/5/2005, do Ministro das Finanças, que negou provimento a recurso hierárquico interposto ao abrigo do art. 112º n.º 2 do CIRC, no entendimento de que aquele despacho (que sancionou correcções ao lucro tributável, relativamente ao IRC de 1995 e 1996, tendo por fundamento a aplicação do regime dos preços de transferência consignado no art. 57º do CIRC), sofre de erro sobre os pressupostos de facto.

No entendimento da recorrida (então autora) as questionadas operações que deram origem às correcções não traduzem quaisquer empréstimos não remunerados, antes se substanciando apenas em meros pagamentos antecipados por conta da compra, em Dezembro de 1996, de 500.000 acções; para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA), tais pagamentos antecipados devem considerar-se empréstimos não remunerados, o que implica a correcção do lucro tributável dos respectivos exercícios, em aplicação do disposto no art. 57º do CIRC, por se tratar de uma operação que não teria paralelo entre pessoas independentes.

3.2. Proferido despacho saneador em 26/5/2011 (fls. 927/932), veio a ser proferido, em 11/10/2012, o acórdão recorrido (do TCA Norte) no qual se enunciaram três questões a decidir:

- uma questão (prévia) relacionada com a caducidade do direito de liquidação (ou, segundo a alegação da recorrente, relacionada com a incompetência, em razão do tempo, do autor do acto);

- uma questão relativa à ilegalidade decorrente dos errados pressupostos de facto que presidiram à correcção efectuada;

- e uma terceira questão reportada à ilegalidade por falta de fundamentação do despacho impugnado, na medida em que estabelece uma taxa de juro que contraria a prática seguida pela autora e pelas empresas que com ela contrataram.

3.2.1. E começando por apreciar a questão da caducidade do direito de liquidação, o acórdão concluiu pela respectiva improcedência, fundamentando-se, em síntese, no seguinte:

- Contrariamente ao alegado pela recorrente, a questão não se reconduz à incompetência do autor do acto, em qualquer uma das suas modalidades, mas antes, à utilidade do acto impugnado quando perspectivado face à possibilidade de “renovação” do acto de liquidação em virtude do tempo entretanto decorrido. Tanto que o próprio autor do acto impugnado concluiu que a renovação do seu acto anterior (anulado por acórdão do STA) já não teria qualquer utilidade face à liquidação do imposto do ano de 1994, por entretanto se ter esgotado o referido prazo de caducidade da própria liquidação.

- De todo o modo, esta questão (invocada pela impugnante e tratada pelo autor do acto, a título de questão prévia no próprio acto que vem impugnado) não é questão que se repercute na legalidade deste mesmo acto impugnado: este não se reconduz ao acto consubstanciador da liquidação, mas antes, a um acto procedimental prévio àquela mesma liquidação (como decorre do art. 112º, n.º 3 do CIRC, na redacção à data em vigor). Daí que, em sede de execução de julgado sempre incumbiria à ATA a prática “*ex novo*” do acto anteriormente anulado, quer por força do princípio da decisão, quer por força do disposto no art. 100º da LGT: isto é, sempre estaria a ATA obrigada à prolação da decisão final do recurso hierárquico, independentemente da sua eventual “utilidade”, tendo em perspectiva o decurso, ou não, do prazo legal para a prática dos actos de liquidação.

- E, sendo o acto impugnado um acto procedimental prévio e definidor do subsequente acto de liquidação, vive independentemente deste, ou seja, as vicissitudes inerentes ao posterior acto de liquidação, de facto e de direito, não se repercutem retroactivamente sobre o anterior acto procedimental que agora vem impugnado e, nessa medida, não se vê que o decurso do prazo legal para a liquidação do imposto possa afectar a legalidade do acto procedimental impugnado.

3.2.2. Quanto à questão da ilegalidade do despacho impugnado, por erro nos pressupostos de facto que presidiram à correcção efectuada, o acórdão recorrido concluiu que os pressupostos de facto que serviram à prática do acto impugnado eram incorrectos, dado que:

- Não se considerou toda a dinâmica dos negócios havidos entre ambas as empresas, com a fundamentação seguinte:

- Apesar de a operação de compra das acções que a autora alega ter efectuado (decorrente dos pagamentos faseados que realizou ao longo de 3 anos - de 1994 a 1996) não ter qualquer suporte do-

cumental além do *fax* referido na alínea E) do probatório, e apesar de mesmo esse documento apenas consubstanciar uma ordem dada a uma instituição bancária para que realize uma operação de venda de acções, sem transferência de fundos, também é certo, porém, que tal transferência de acções entre ambas as empresas ocorreu nos termos indicados nesse *fax*, ou seja, sem transferência de fundos e que as quantias “mutuadas” pela autora não lhe foram restituídas por via da transferência de fundos. Ou seja, se por um lado estamos perante uma transferência de acções sem o correspondente pagamento, por outro estamos perante um empréstimo faseado no tempo sem a devolução de qualquer quantia por parte do devedor.

- E se relativamente ao empréstimo faseado as partes não seguiram a mesma postura que teriam seguido outras empresas relativamente às quais não existissem relações especiais, também aqui, por maioria de razão, se terá que afirmar que tal postura não foi seguida, ou seja, não se vê que duas sociedades independentes entre si transaccionem um volume de meio milhão de acções sem o respectivo pagamento imediato das mesmas. Isto é, não faria qualquer sentido que se considerassem as entregas de quantias feitas pela autora como empréstimos sem remuneração, e posteriormente não se atribuisse qualquer relevância à entrada no seu património de meio milhão de acções de outra empresa sem que a mesma tivesse despendido qualquer valor.

- Além de que na referida operação de compra de acções realizada pela autora, esta adquiriu cada acção pelo valor de 5.500\$00, quando o seu valor real em bolsa foi sendo sucessivamente de 5.020\$00 em 1993, 4.845\$00 em 1994 e 7.912\$00 em 1996, ou seja, se face a preços de 1993 e 1994 a autora pagou um prémio sobre o valor das acções, isso permitiu-lhe que em 1996, data em que as acções ingressaram no seu património, tivesse um prémio por acção de 2.412\$00 (cerca de 43% do valor que pagou pelas mesmas), pelo que, dividindo tal valorização por cada um dos 3 anos anteriores (1994, 1995 e 1996) poderia concluir-se que a remuneração dos “empréstimos” por si efectuados até foi muito superior ao valor que a ATA considerou para efeitos da correcção impugnada.

3.2.3. Finalmente, quanto à questão da falta de fundamentação do despacho impugnado por estabelecer uma taxa de juro que contraria a prática seguida pela autora e pelas empresas que com ela contrataram, o acórdão recorrido conclui que tal ilegalidade não se verifica, uma vez que, partindo as correcções operadas pela ATA do pressuposto de que a entrega das quantias monetárias realizadas entre as partes deveriam ser tributadas como se se tratasse de operações económicas realizadas entre empresas sem qualquer dependência económica mútua e, portanto, que o único objectivo seria a realização do máximo lucro legalmente possível (afastando naturalmente a usura), é evidente que deveria ser ajustada uma taxa de juro remuneratória para tais quantias: e essa taxa apenas poderia ter como base, precisamente, razões objectivas que de nenhum modo pudessem ser influenciadas pelas relações especiais existentes entre as empresas que realizaram o negócio em apreço; ora, a escolha pela concreta taxa de juro (dos depósitos a prazo sem qualquer tipo de risco), tal como a ATA a fez, revela-se devidamente fundamentada e isenta de qualquer influência externa.

3.3. A recorrente Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) discorda do assim decidido e, como é óbvio, delimita, desde logo (já que, quanto mais, a acção improcedeu), o recurso (cfr. Conclusão D) à matéria do julgamento efectuado quanto aos pressupostos de aplicação do regime dos preços de transferência.

Todavia, nas Conclusões t) a w) parece pretender invocar eventual nulidade do acórdão recorrido, por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão (art. 125º do CPPT e alínea b) do n.º 1 do art. 668º, a que corresponde o actual art. 615º do Novo CPC).

Ora, de todo o modo, adianta-se desde já que não ocorre tal nulidade.

Com efeito, sendo certo que deve distinguir-se entre falta absoluta de motivação e motivação deficiente, medíocre ou errada, também é certo e é jurisprudência assente que esta nulidade só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão – cfr., entre muitos outros, os acs. do STA, de 4/3/2015, proc. 01939/13, de 7/1/2009, proc. n.º 800/08 e de 10/5/73, BMJ 228, 259; e o ac. do STJ, de 8/4/75, BMJ 246, 131.

A insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinário da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade. (1)

Daí que, como salienta Jorge Lopes de Sousa (2) devam «considerar-se como falta absoluta de fundamentação os casos em que ela não tenha relação perceptível com o julgado ou seja ininteligível, situações em que se está perante uma mera aparência de fundamentação», já que esta se destina «a esclarecer as partes, primordialmente a que tiver ficado vencida, sobre os motivos da decisão, não só para ficar convencida de que não tem razão, mas também porque o conhecimento daqueles é necessário ou, pelo menos, conveniente, para poder impugnar eficazmente a decisão em recurso ou arguir nulidades, designadamente a derivada de eventual contradição entre os fundamentos e a decisão», e, por isso, «quando a fundamentação não for minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu deverá entender-se que se está perante uma nulidade por falta de fundamentação».

Todavia, não é isso que no caso vertente se verifica.

Com efeito, atentando na decisão recorrida, é patente que especifica os fundamentos de facto e de direito com base nos quais conclui pela ilegalidade do despacho impugnado ao ter mantido as correcções questionadas, dado não se verificarem os pressupostos legais previstos no art. 57º do CIRC, ou seja, por não ter ficado provado, por um lado, que as operações em causa configurem empréstimos remunerados e, por outro lado, que tenha havido uma não remuneração acordada em virtude das relações especiais entre ambas as empresas ou que constitua uma condição diferente da que seria normalmente acordada entre pessoas independentes.

Acresce que o acórdão especifica, igualmente, que a ponderação dos factos provados resulta dos documentos (referenciados nas respectivas alíneas do Probatório) juntos aos autos e do acordo (não impugnação) das partes.

A entender-se que a recorrente invocou nas Conclusões t) a w) esta aventada nulidade do acórdão, sempre a mesma improcederia, portanto, nos termos acima expostos.

4. No mais, como se disse, a recorrente ATA delimita o recurso (cfr. Conclusão D) à matéria do julgamento efectuado quanto aos pressupostos de aplicação do regime dos preços de transferência, entendendo que, quanto a esta matéria, o Tribunal “a quo” incorreu em erro na apreciação da matéria de facto e de direito.

Para a recorrente, competia ao contribuinte comprovar ou, no mínimo, demonstrar ser minimamente plausível, que a entrega antecipada das importâncias transferidas para a B....., ao longo dos anos de 1993, 1994, 1995 e 1996, constituíssem uma contrapartida pela aquisição de acções da mesma B....., concretizada em Dezembro de 1996, o que não aconteceu, já que o único documento que sustenta a matéria de facto fixada no probatório consiste num simples fax, de 31/12/1996, apreciado pelo Tribunal como um documento que “apenas consubstancia uma ordem dada a uma instituição bancária para que realize um operação de venda de acções, sem transferência de fundos”. Daí que, na tese da recorrente, a A..... só logra comprovar a realização da referida transacção de acções, mas não que tivessem sido acordados três anos antes pagamentos antecipados por conta dessa transacção, sendo que, ao invés da conclusão a que chegou o Tribunal “a quo”, a ATA não deixou de analisar as operações em causa consideradas na sua globalidade.

Ou seja, ao caracterizar as entregas antecipadas como respeitando à concessão de empréstimos não remunerados, a ATA também considerou a posterior entrega das aludidas acções como constituindo a única contrapartida da concessão daqueles empréstimos que, por essa via, foram reembolsados quanto ao capital mutuado, mas não foram remunerados mediante o pagamento de quaisquer juros, sendo que a conclusão quanto à natureza das entregas de numerário como respeitando a um empréstimo e não a uma transacção está devidamente explicitada pela ATA, quer no relatório da inspecção, quer na informação que serviu de fundamento ao indeferimento do recurso hierárquico, o mesmo sucedendo quanto à natureza não remunerada dos empréstimos concedidos.

Todavia, o pressuposto ora controvertido não respeita nem à existência de relações especiais entre as partes, nem ao método utilizado na quantificação do correspondente ajustamento, uma vez que ambos são dados como correctamente aferidos e demonstrados nos autos, mas antes ao pressuposto que se refere às condições acordadas para a operação, as quais relevam para efeitos da correcção prevista ao abrigo do art. 57º do CIRC quando sejam diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes. E as condições praticadas pelas entidades envolvidas, e que constituem matéria de facto provada nos autos, demonstram cabalmente este pressuposto legal, pois que, ainda que se desse como válido o argumento de que os montantes em questão não revestem a natureza de empréstimos, uma vez que têm subjacentes transacções de acções em que aqueles montantes apenas configuram a natureza de pagamentos antecipados, ainda assim, e para efeitos do disposto no art. 57º do CIRC não deixariam os mesmos de ter a natureza de financiamento não remunerado, se se atender ao lapso de tempo que mediou entre as datas em que os pagamentos foram efectuados e a data da concretização da transacção.

Esta é, portanto, a questão que ora importa decidir.

Vejamos.

4.1. Assentando nos princípios da independência e da plena concorrência (transacção em condições normais de mercado - *arm's length principle*) e da comparabilidade dos preços, as regras relativas a preços de transferência (*transfer pricing* - que se reportam às operações comerciais entre entidades especialmente relacionadas) estavam enunciadas, à data dos factos, no art. 57º do CIRC (actualmente no art. 63º do mesmo CIRC) e não sofre dúvida que os requisitos ali indicados são cumulativos e só perante a respectiva verificação podem ser desencadeadas as correcções ao lucro tributável declarado.⁽³⁾

Como se vê do Probatório, é de 30/5/1997 o relatório resultante da fiscalização à escrita da recorrida e no seguimento do qual foram operadas as correcções ao respectivo lucro tributável dos exercícios de 1994 a 1996; e o despacho impugnado (de indeferimento do recurso hierárquico apresentado com referência às ditas correcções) foi proferido pelo sr. SEAF em 11/10/1999, de teor igual às Conclusões

de Parecer elaborado no recurso hierárquico e transcritas na alínea D) do Probatório (cfr. alínea G) do Probatório).

À data dos factos vigorava, portanto, o CPT (que apenas veio a ser revogado em 1/1/2000, com a entrada em vigor do CPPT - cfr. arts. 1º, 2º, n.º 1, e 4º do DL n.º 433/99, de 26/10, que aprovou o CPPT) e o então art. 57º do CIRC (na redacção original, anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29/12), cujo n.º 1 dispunha: «A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações».

E o art. 112º do mesmo CIRC dispunha:

«1 - Sempre que, nos termos deste Código, sejam efectuadas correcções de natureza quantitativa nos valores constantes das declarações de rendimento do contribuinte com reflexos na determinação do lucro tributável, será aquele notificado, pela forma estabelecida no n.º 2 do art. 53º, das alterações efectuadas, com indicação dos respectivos fundamentos.

2 - Dessas alterações poderá o contribuinte, no prazo de 30 dias contados da notificação, interpor recurso hierárquico para o Ministro das Finanças e da decisão deste para os tribunais, nos termos da legislação aplicável. (...)»

Por sua vez, o n.º 3 do art. 77º da LGT, na primitiva redacção (já vigente à data em que foi proferido o despacho impugnado – a LGT entrou em vigor em 1/1/1999 - cfr. arts. 1º e 6º do DL n.º 398/98, de 17/12) dispunha que «Sempre que as leis tributárias permitam que a matéria tributável seja corrigida com base em relações especiais entre contribuinte e terceiras pessoas e verificando-se o estabelecimento de condições diferentes das que se verificariam sem a existência de tais relações, a fundamentação das correcções obedecerá aos seguintes requisitos:

a) Descrição das relações especiais;

b) Descrição dos termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias;

c) Descrição e quantificação do montante efectivo que serviu de base à correcção.»

4.2. Sendo certo que o apuramento do lucro tributável com o recurso ao regime previsto no mencionado art. 57º do CIRC constitui, também ele, uma forma de apuramento com recurso a métodos indirectos, tomam-se ali por padrão, os preços que seriam obtidos em condições normais de mercado, entre dois operadores independentes. Por isso, os pressupostos para a correcção do lucro tributável à luz deste regime legal, são específicos para as situações que lhe sejam subsumíveis, não havendo que lançar mão da aferição da correcta quantificação do lucro tributável assim apurado pela norma do art. 52º do CIRC (forma e critérios da determinação do lucro tributável, por métodos indirectos, em geral).

Ora, como se referiu, os citados requisitos legais são cumulativos, e só perante a sua verificação podem ser desencadeadas tais correcções ao lucro tributável declarado.

No caso, a recorrente ATA alega que, relativamente aos pressupostos de aplicação deste regime dos preços de transferência, o acórdão recorrido enferma de erro na apreciação da matéria de facto e de direito e incorre numa insuficiente fundamentação das razões de facto e de direito que sustentam as conclusões alcançadas: apesar de competir ao contribuinte comprovar que a entrega antecipada das importâncias transferidas para a B....., ao longo dos anos de 1993, 1994, 1995 e 1996, constituíssem uma contrapartida pela aquisição de acções da mesma B....., concretizada em Dezembro de 1996, essa comprovação não se verificou, já que o único documento que sustenta a matéria de facto fixada no probatório consiste num simples fax, de 31/12/1996, apreciado pelo Tribunal como um documento que “apenas consubstancia uma ordem dada a uma instituição bancária para que realize uma operação de venda de acções, sem transferência de fundos”. Ou seja, na tese da recorrente, a A..... só logra comprovar a realização da referida transacção de acções, mas não que tivessem sido acordados três anos antes pagamentos antecipados por conta dessa transacção.

E no mesmo sentido vai o Parecer do MP, ao concluir que apenas resulta provada a realização da transacção das acções, mas não que tivessem sido acordados três pagamentos antecipados por conta dessa transacção e que, por outro lado, a AT não deixou de analisar todas as operações relevantes em causa na sua globalidade, visto que, ao caracterizar os pagamentos feitos como respeitando à concessão de empréstimos não remunerados, considerou a entrega posterior das acções como constituindo a única contrapartida da concessão daqueles empréstimos que, por essa via, foram reembolsados quanto ao capital mas não foram remunerados mediante o pagamento de juros.

4.3. Não se vê, porém, que lhes assista razão.

Atentando na factualidade especificada no acórdão, constata-se que as correcções foram operadas com fundamento em que a recorrida A..... S.A. concedeu à B....., S.A. financiamentos nos montantes constantes dos autos, sem que relativamente aos mesmos tenha sido acordada qualquer remuneração, circunstância que, por isso, no entendimento da AT e do despacho impugnado, se afasta do que é normal suceder em relações de independência entre as partes e terá, portanto, sido determinada

em virtude das relações especiais entre ambas (se a recorrida tivesse recorrido à Banca ter-lhe-iam sido cobrados juros em valor mais elevado do que alegadamente foi praticado); sendo que, ainda que se desse como válido o argumento de que os montantes em questão não revestem a natureza de empréstimos, antes substanciando apenas pagamentos antecipados relativamente a transacções de acções, mesmo assim, tais pagamentos não deixariam de ter a natureza de financiamentos não remunerados, se se atender ao lapso de tempo que mediou entre as datas em que os pagamentos foram efectuados (e a suposta data da negociação) e a data da concretização da transacção.

Contudo, compulsada a prova produzida, não vislumbramos razão para alterar a ponderação factual operada no acórdão recorrido. Nomeadamente, como se refere no acórdão recorrido, apesar de a operação de compra das acções [que a autora sustenta ter efectuado e decorrer dos pagamentos faseados que realizou ao longo de 3 anos - de 1994 a 1996] apenas ter como suporte documental o Fax referido na alínea E) do Probatório (documento que consubstancia uma ordem dada a uma instituição bancária para que realize uma operação de venda de acções, sem transferência de fundos], não pode olvidar-se que essa transferência de acções ocorreu precisamente sem haver tal transferência de fundos: ou seja, as quantias pretensamente “mutuadas” pela autora não lhe foram restituídas por via da transferência de Fundos, pelo que, se por um lado estamos perante uma transferência de acções sem o correspondente pagamento, por outro, estaríamos perante um empréstimo faseado no tempo sem a devolução de qualquer quantia por parte do devedor.

A tese da AT no sentido da verificação de empréstimo (não remunerado), sempre colidiria, portanto, com a falta de comprovação da existência de retorno da quantia emprestada. E não se comprovando os elementos que caracterizam o empréstimo (obrigação de devolução ou reembolso das quantias entregues) também soçobrará a pretensão de a caracterizar com tal natureza.

Acresce que, embora a recorrente invoque (na Conclusão h) das alegações de recurso) que a recorrida não provou que as mencionadas entregas antecipadas constituem a contrapartida pela aquisição das acções em causa, concretizada em Dezembro de 1996 (já que não juntou prova documental desse facto e o Fax referido só comprovará a realização da referida transacção de acções, mas não prova que tivessem sido acordados, três anos antes, pagamentos antecipados por conta dessa transacção), tal invocação não tem em conta que a compra e venda de acções não depende de forma contratual específica, além de que não vem questionado que os ditos valores entregues pela recorrida à B..... foram contabilizados, por ambas, como respeitando a adiantamentos por conta de investimentos financeiros e as próprias importâncias adiantadas foram consideradas na regularização do pagamento das questionadas acções, pelo que, como bem se diz no acórdão recorrido, «não faria qualquer sentido que se considerassem as entregas de quantias feitas pela autora como empréstimos sem remuneração, e posteriormente não se atribuisse qualquer relevância à entrada no seu património de meio milhão de acções de outra empresa sem que a mesma tivesse despendido qualquer valor».

Ora, como é sabido, cabe à AT provar os pressupostos em que assentam as correcções (cfr. o art. 80º do CPT e, posteriormente, os arts. 74º e 75º da LGT) e, nomeadamente no caso de correcções operadas nos termos do citado art. 57º do CIRC, cabe à AT o ónus da invocação e da prova das relações especiais, bem como os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias, ónus este que mais não é do que a emanação do corolário geral previsto no art. 342º do Código Civil, de que àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado (cfr. o citado n.º 1 do art. 74º da LGT). Se a AT desconsidera a declaração de rendimentos do contribuinte, por haver apurado que a dimensão do lucro tributável declarado é inferior à que poderia ser obtida em condições normais de mercado entre dois sujeitos independentes, em idênticos negócios, e se é nesta diferença que alicerça os pressupostos para a correcção do lucro tributável e conseqüente liquidação, cabe-lhe fazer a prova desses pressupostos constitutivos do direito a tal correcção (cfr., entre outros, os acórdãos do STA, de 21/1/2003 e de 12/3/2003, recursos n.ºs. 21.240 e 1.508/02-30, respectivamente).

Ou seja, a correcção da matéria colectável deveria assentar na descrição dos termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias. É que, por um lado, face à presunção de veracidade da contabilidade e das declarações do contribuinte (art. 78º do CPT), cabe à AT o ónus da prova dos pressupostos que justificam as correcções, bem como do valor do preço de concorrência; e, por outro lado, o n.º 3 do art. 57º do CIRC, remetendo para o disposto no seu n.º 1, impõe este especial dever de fundamentação (cfr. também o citado n.º 3 do art. 77º da LGT). Portanto, impõe a lei que, nestes casos, além dos requisitos a que deve obedecer a fundamentação de qualquer acto administrativo (expressa, clara, congruente e suficiente - cfr. art. 125º do CPA), também se descrevam e fundamentem os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias e que as relações assim consideradas sejam causa adequada das ditas condições e conduzam a um lucro apurado diverso daquele

que se apuraria na sua ausência [cfr., entre outros, o ac. do Pleno desta Secção de Contencioso Tributário, de 25/9/2002, proc. n.º 21.514 e o ac. da mesma Secção, de 11/3/2015, proc. n.º 0145/14].⁽⁴⁾

É certo que, no caso vertente, o acórdão recorrido não aprecia a vertente formal da fundamentação das correcções (e, por conseguinte, do despacho impugnado). Aprecia, porém, a sua vertente substancial, concluindo que caberia à ATA demonstrar que as entregas efectuadas pela recorrida à B....., nos anos de 1993 a 1996 não estavam correctamente contabilizadas, ou seja, não correspondiam a adiantamentos por conta de investimentos financeiros, mas sim a empréstimos e que, de todo o modo, se assim fosse, só não tinha sido estabelecido o pagamento de juros por parte da recorrida, por força das alegadas relações especiais existentes entre ambas as empresas. E na verdade, como ali também se exara, há que ponderar a valorização das próprias acções que vieram a ser posteriormente adquiridas e a facilidade decorrente para a compradora dos pagamentos faseados que lhe permitiram aceder a uma grande parte do capital de determinada empresa sem fazer um investimento avultado de uma só vez, pelo que «a operação respeitante ao referido empréstimo faseado não pode ser vista isoladamente, desacompanhada da transferência da titularidade das acções, independentemente da existência de qualquer documento que titule tal operação de compra de acções faseada no tempo» até porque o princípio da tributação do lucro real «exige que se considerem para efeito da tributação todas as operações efectuadas pelos sujeitos passivos e que haja uma conjugação harmoniosa entre todas essas operações», sendo que «só com uma análise global de ambas as operações (posto que é a própria AT que admite como possível a realização de tal negócio), pagamentos antecipados e transferência da titularidade das acções, é que se poderá concluir pela necessidade de recurso ao disposto no art. 57º do CIRC, de outra forma, estar-se-ia a tributar isoladamente operações que formam um todo e não podem ser consideradas individualmente.»

Daí que, concluindo no sentido de que «os pressupostos de facto que serviram à pratica do acto impugnado eram incorrectos uma vez que não se considerou toda a dinâmica dos negócios havidos entre ambas as empresas», o acórdão recorrido não enferme, portanto, do erro de julgamento que lhe vem imputado.

Improcedendo, assim, as Conclusões das alegações de recurso.

5. E face ao sentido da presente decisão, fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas no recurso, nomeadamente as alegadas, a título subsidiário, na contra-alegação da recorrida, em sede de ampliação do objecto do recurso.

Bem como as alegadas no douto Parecer do MP, quer na parte que concerne à fundamentação da taxa de juros (matéria relativamente à qual o MP sustenta que o acórdão recorrido deve ser confirmado), quer na parte que concerne à caducidade do direito de liquidação (matéria relativamente à qual o MP sustenta que o acórdão deve ser revogado e julgada procedente a acção, por considerar caducado o direito à liquidação): na verdade, como acima se deixou dito, por um lado, o recurso foi delimitado pela recorrente ATA à matéria do julgamento efectuado quanto aos pressupostos de aplicação do regime dos preços de transferência e, de todo o modo, no que respeita à caducidade da liquidação (caducidade do direito do Estado à concretização dos actos de liquidação decorrentes das correcções da matéria colectável dos exercícios de 1995 e 1996), além de, como se diz no acórdão recorrido, o acto impugnado ser um acto procedimental prévio e definidor do subsequente acto de liquidação (vivendo independentemente deste e relativamente ao qual não se repercutem retroactivamente as vicissitudes inerentes ao posterior acto de liquidação, de facto e de direito), sempre a presente decisão acarretaria a prejudicialidade da respectiva apreciação, suscitada a título subsidiário nas contra-alegações da recorrida, tendo em vista a ampliação do objecto do recurso em caso de procedência do recurso da recorrente.

DECISÃO

Termos em que se acorda em, negando provimento ao recurso, confirmar o acórdão recorrido. Sem custas dado que, à data, a recorrente delas estava isenta.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fonseca Carvalho*.

⁽¹⁾ Cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140.

⁽²⁾ Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. II, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotações 7 e 8 ao art. 125º, pp. 357 a 361.

⁽³⁾ Sobre a matéria cfr. Rui Duarte Morais, Preços de Transferência. O sistema fiscal no fio da navalha, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, número 1, Almedina 2009, pp. 137 e 142; bem como, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 5ª edição, Almedina, 2009, n.º 57.4.1., pp. 593 a 595.

⁽⁴⁾ Sobre esta mesma temática, cfr., igualmente, Nuno Sá Gomes - As Garantias dos Contribuintes, CTF 371, pp. 127 e ss.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Processo n.º 874/13-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Direcção-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A....., SA, identificada nos autos, apresentou acção administrativa especial no TAF de Almada, contra a Direcção-Geral dos Impostos, impugnando o despacho proferido em 16 de Novembro de 2009 pela Directora de Serviços de Reembolsos da Direcção Geral dos Impostos, com fundamento no vício de violação de lei.

2. Naquele Tribunal ficou decidido julgar improcedente a acção, por não provada, absolvendo-se a entidade demandada de todos os pedidos.

3. Não se conformando, A....., SA, veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

A. De acordo com o n.º 8 do artigo 22º do Código do IVA, na redacção à data dos factos, os “reembolsos de imposto, quando devidos, deverão ser efectuados pela Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do 3º mês seguinte ao da apresentação do pedido, findo o qual poderão os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da lei geral tributária”.

B. Não obstante, segundo o n.º 9º mesmo preceito, o “Ministro das Finanças pode autorizar a Direcção-Geral dos Impostos a efectuar reembolsos em condições diferentes das estabelecidas nos números anteriores, relativamente a sectores de actividade cujo volume de negócios seja constituído essencialmente por operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20º ou relativamente às quais a obrigaçao de liquidação do imposto seja da responsabilidade do adquirente”.

C. Neste âmbito, o n.º 5 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, na redacção que lhe foi conferida pelo Despacho Normativo n.º 31-A/2008, de 12 de Junho, determina que o “IVA cujo reembolso, de valor superior a € 10 000, for solicitado por sujeitos passivos que efectuem operações [activas] isentas ou não sujeitas que conferem o direito a dedução, ou relativamente às quais a obrigação de liquidação do imposto seja da responsabilidade do adquirente e que representem, pelo menos, 75 % do valor total das transmissões de bens e prestações de serviços do respectivo período, e que não seja o primeiro reembolso, será restituído no prazo de 30 dias a contar da data da recepção do respectivo pedido” (sublinhado nosso).

D. Já o n.º 6 do antedito Despacho Normativo condiciona a concessão de qualquer reembolso à observância de um conjunto de pressupostos, de entre os quais importa salientar a “Inexistência de quaisquer divergências entre o valor dos campos da declaração periódica e o correspondente ao somatório das respectivas parcelas dos outros elementos referidos no n.º 1 do presente despacho normativo [relações de fornecedores, clientes e regularizações], incluindo o anexo a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI)”.

E. Tal como resulta dos preceitos citados, o enquadramento de dado pedido de reembolso no prazo “acelerado” de restituição de 30 dias depende unicamente da observância dos requisitos aí vertidos.

F. A Recorrente demonstrou atempadamente — quatro dias após a apresentação do pedido de reembolso — que os pressupostos em apreço se encontravam verificados, maxime que as operações isentas ou não sujeitas que conferem o direito à dedução por si realizadas, nesse período, configuravam mais de 75% do total das suas operações.

G. Nem a Fazenda Pública nem o tribunal a quo assinalaram, como motivo justificativo para a rejeição do enquadramento do pedido de reembolso de IVA solicitado pela Recorrente no regime de restituição de 30 dias, vertido no n.º 5 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, qualquer requisito, de natureza substantiva ou formal, mencionado nos supracitados n.ºs 5 e 6 do diploma regulamentar em apreço.

H. O único motivo que é apontado pela Recorrida e pelo tribunal a quo para o efeito prende-se com a falta da menção “RC” na relação de fornecedores apresentada pela Recorrente.

I. A interpretação do n.º 5 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, ensaiada pelo tribunal a quo encontra-se ferida de ilegalidade, porquanto rejeita a subsunção de factos não controvertidos — v.g., que a Recorrente realizou, no período de imposto em apreço, operações activas isentas ou não sujeitas que conferem o direito à dedução que totalizam mais de 75% do total das suas operações activas — com base em argumentos extraordinários em face da lei de natureza meramente formal ou burocráticos e que não se afiguram, nos termos daquele diploma regulamentar, motivo justificativo para a não concessão do reembolso no prazo reduzido de 30 dias.

J. Segundo a sentença recorrida, sem a aposição da menção “RC” na relação de fornecedores a Autoridade Tributária e Aduaneira não tinha meios de determinar quais as operações passivas que se encontravam reflectidas na sua declaração periódica de IVA.

K. Ora, tal não corresponde à verdade, já que, como consta da alínea D) do probatório fixado pela sentença recorrida, a Recorrente endereçou, no dia 18 de Agosto — quatro dias após a apresentação da declaração periódica e vinte e seis dias antes do termo do prazo para a restituição do IVA (atendendo ao prazo de 30 dias constante do n.º 5 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro) — uma comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, contendo uma descrição detalhada das suas operações da qual resultava, de forma evidente, a sua inclusão no regime “acelerado” de reembolso.

L. A desconsideração da comunicação endereçada pela Recorrente à Autoridade Tributária e Aduaneira colide com o princípio de liberdade de prova consagrado no artigo 72º da LGT e artigo 50º do CPPT, em sede de procedimento tributário.

M. Se, porventura, dúvidas existissem quanto à completude ou exactidão dos dados apresentados, sempre deveria a Autoridade Tributária e Aduaneira ter notificado a Recorrente para a prestação dos elementos adicionais que se revelassem necessários à descoberta da verdade material, ao abrigo dos princípios do inquisitório e da colaboração entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e os contribuintes, vertidos no artigo 55º, artigo 58º e nºs 1 e 4 do artigo 59º, todos da LGT.

N. Considera, assim, a Recorrente que o tribunal a quo incorreu num erro de julgamento, por violação de lei.

O. Como tal, e não tendo o reembolso de IVA sido pago no prazo de 30 dias previsto no n.º 5 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, entende a Recorrente serem devidos juros indemnizatórios, ao abrigo da alínea a) do n.º 3 do artigo 43º da LGT, contados a partir do dia 14 de Setembro de 2008 até ao dia 30 de Novembro do mesmo ano, dado o inegável prejuízo em que incorreu, com o protelamento da restituição do IVA no prazo legalmente previsto para o efeito.

IV. DO PEDIDO

Nestes termos, e nos mais de Direito, deve o presente recurso ser julgado procedente, anulando-se a sentença sub judice por violar o disposto no Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, na redacção que lhe foi conferida pelo Despacho Normativo n.º 31-A/2008, de 12 de Junho, com as legais consequências, designadamente, determinação do pagamento, pela Recorrida à Recorrente, dos juros indemnizatórios, no montante de € 41.281,97 (quarenta e um mil, duzentos e oitenta e um euros, noventa e sete cêntimos).

4. Não houve contra-alegações.

Face ao valor da causa de € 41 281,97 foi por nós suscitada a excepção da incompetência do STA para conhecer do recurso, em razão da hierarquia e notificadas as partes para sobre tal questão se pronunciarem.

A recorrente veio em resposta requerer a remessa dos autos ao TCA Sul.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A autora está enquadrada no regime de periodicidade mensal, tendo apresentado um pedido de reembolso de IVA, no montante de € 4.829.461,16 na declaração periódica relativa a Julho de 2008 e submetida 14 de Agosto de 2008, cf. fls. 6/73 do processo administrativo em apenso.

B) Da declaração periódica identificada na alínea anterior constam os seguintes valores:

Campo 90 — 54.379.428,15

Campo 10 — 7.705.204,71

Campo 7 — 30.405.950,00

Campo 8 — 3.527.639,28

cf. fls. 74 do apenso.

C) A Administração Tributária entendeu que a permilagem das operações, com base na declaração identificada em A) é de 72,7% e teve em conta o seguinte cálculo (cf. fls. 74 do apenso):

% = Campo 7 + Campo 8 da declaração periódica

Campo 90 - Campo 10 da declaração periódica

54.379.428,15 - 7.705.204,71 = 46.674.223,44

30.405.950,00 + 3.527.639,28 = 33.933.589,28

33.933.589,28 = 72,7%

46.674.223,44

D) A 18 de Agosto de 2008, foi elaborado um requerimento pela Autora dirigido à Direcção Geral dos Impostos onde se refere o seguinte: “A A. (...) vem por este meio complementar a informação disponibilizada por via do envio em 14 de Agosto de 2008, da declaração periódica de IVA do mês de Julho de 2008 (...) Tal informação é necessária para apurar correctamente o rácio de 75% do valor total

das transmissões de bens e prestações de serviços do respectivo período representado pelas operações isentas ou não sujeitas (...)

Muito embora desconhecendo a metodologia de cálculo do referido rácio utilizada pelos serviços do IVA, cremos que é determinado da seguinte forma:

% = Campos 7 e 8 da Declaração do IVA

Campo 1,5,3,7 e 8 da Declaração

Ora, este critério não corresponde à letra da lei pois no campo 3 das declarações periódicas de IVA da A..... (bem como de todos os sujeitos passivos) são incluídas, para além das transmissões de bens e prestações de serviços em que a lei exige que seja feita a inversão do sujeito passivo, como:

- Aquisições de serviços de construção civil: € 739.123,83
- Aquisições intracomunitárias de outros bens: € 302.425,75
- Aquisições de serviços ao estrangeiro: € 94.744,77

E cujo total ascende a €1.136.294,35 (Documento 2), valor que deverá ser expurgado do mencionado campo 3, resultando assim um rácio do período de 75%, pelo que V. Exas. dispõem de todos os elementos necessários para procederem ao reembolso de € 4,829.461,16 no prazo de 30 dias (...)", cf. fls. 78/79 do apenso.

E) Em 17 de Novembro de 2008, deu entrada na Direcção Geral dos Impostos, um requerimento da Autora dirigido ao "Director Geral dos Impostos" a solicitar que se processem os juros indemnizatório ao abrigo do art. 43º da LGT, tendo em conta que o prazo dos 30 dias para o reembolso, conta-se a partir da data do pedido de reembolso, que ocorreu a 14 de Agosto de 2008, e como tal, aquele prazo já tinha sido ultrapassado, cf. fls. 75/77 do apenso.

F) Em 9 de Fevereiro de 2009, foi emitido o Ofício n.º 012953 da Direcção de Serviços de Reembolsos dirigido à Autora, com o seguinte teor: "Assunto: Notificação nos termos do artigo 60º da LGT (...) que anexa o seguinte "Projecto de decisão" onde se extrai o seguinte: "(...) a proposta de decisão é no sentido de deferimento parcial, conforme despacho de 2009.02.03 da Senhora Directora de Serviços de Reembolsos (...) exarado na informação n.º 6156 da Direcção de Serviços de Reembolsos, da qual se transcreve as partes que ora relevam: (...) O pedido de reembolso em causa, foi enquadrado nos termos do n.º 8 do artigo 22º do CIVA, ou seja, com um prazo limite de pagamento até ao final do terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido, no caso em apreço até ao final do mês de Novembro de 2008.

(...)

Em 2008.11.27, apresentou o pedido de juros indemnizatórios agora em apreciação (...) importa referir que para efeitos de determinação da percentagem de 75% a que se refere o n.º 5 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro referida, é efectuado o calculo que resulta do quociente entre o somatório dos campos 7 e 8 da declaração periódica do IVA e o campo 90 expurgado do campo 10, da mesma declaração. Da consulta ao sistema informático, nomeadamente as declarações periódicas, verifica-se que a percentagem das operações em causa, para o período de 08.07, é apenas de 72% pelo que, foi aquele pedido de reembolso enquadrado nos termos do n.º 8 do artigo 22º do CIVA. (...) Se assim for entendido, afigura-se serem devidos juros indemnizatórios no montante de € 4.234,05, relativos ao pedido de reembolso do período de 08.07, calculados sobre o valor de € 4.829.461,16, à taxa de 4%, desde 2008.12.01 até 2008.12.08, conforme demonstração da liquidação que se anexa.", cf. fls. 83/84 do apenso.

G) Apreciação da legalidade Em 2 de Março de 2009 a Autora respondeu em sede de direito de audição, cf. fls. 86/111 do apenso.

H) Em 27 de Outubro de 2009, foi elaborada a Informação n.º 8381 da Direcção de Serviços de Reembolsos, onde foi mantido o despacho de 3 de Fevereiro de 2009 e conseqüentemente foi entendido que o pedido de reembolso relativo ao período de 08.07, foi correctamente enquadrado nos termos do n.º 8 do artigo 22 do CIVA, cf. fls. 209/211 do apenso.

I) Sobre informação identificada na alínea anterior, foi exarado o seguinte despacho pela Directora de Reembolsos da Direcção Geral dos Impostos, em 16 de Novembro de 2009 "Concordo. Converta-se em definitivo o despacho de deferimento parcial referente ao pedido de juros indemnizatórios do sujeito passivo em apreço, atento os fundamentos constantes da informação." cf. fls. 209 do apenso.

J) Em 20 de Novembro de 2009, foi emitido o Ofício n.º G73411, da Direcção de Serviços de Reembolsos, registado com aviso de recepção, dirigido à ora Autora, da decisão final relativo ao pedido de juros indemnizatórios referente ao período 08.07, cf. fls. 214/215 do apenso. K) Em 25 de Novembro de 2009, foi assinado o aviso de recepção referido na alínea anterior, cf. fls. 213 do apenso.

L) Em 11 de Dezembro de 2009, deu entrada a presente Acção Administrativa Especial, neste tribunal, cf. fls. 2 dos autos.

M) No anexo de fornecedores junto com a declaração periódica submetida pela Autora relativa ao período de 08.07, não consta o prefixo "RC" em nenhuma das suas linhas, cf. fls. 23 e segs do apenso.

De direito

Questão prévia.

Da competência deste STA para conhecer do recurso.

Trata-se de um recurso interposto de decisão judicial proferida em acção administrativa especial.

A acção administrativa especial interposta nos tribunais tributários é regulada pelas normas do Código de processo Administrativo por força do disposto nos artigos 46 e segs do CPTA.

O recurso dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário em processo tributário vem regulado nos termos dos artigos 279 e segs do CPPT.

Mas o n.º 2 do artigo 279 do CPPT estipula que os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

Constituindo a acção administrativa um meio comum à jurisdição administrativa e tributária.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido e, antes de mais, da excepção da incompetência em razão da hierarquia, por nós suscitada.

Equacionou-se esta questão tendo presente o disposto no art. 151.º do CPTA, de onde conclui que não se mostram preenchidos os requisitos previstos em tal inciso legal para que possa ser admitido o presente recurso. Este entendimento tem sido sufragado pela jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal, entre outros, nos acórdãos datados de 12/02/2014 e 15/01/2014, respectivamente, recursos n.ºs 01847/13 e 01495/12.

Também agora se seguirá o mesmo entendimento e a mesma linha de raciocínio, terminando-se, a final, por concluir pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, sendo que se seguirá de muito perto o que se deixou escrito naqueles acórdãos.

A acção administrativa especial instaurada nos tribunais tributários é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, nos termos do disposto no artigo 9772 do CPPT.

“O recurso contencioso (agora acção administrativa especial) em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto da liquidação da autoria da administração tributária é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.”

O presente recurso é interposto da sentença proferida nestes autos que julgou improcedente acção administrativa especial e absolveu a Direcção Geral dos Impostos do pedido.

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

Com efeito, a acção administrativa especial constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 279.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há que aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT, sendo certo, além do mais, que toda a tramitação da acção administrativa especial é regulada por este mesmo CPTA.

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

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

No caso, o valor da causa é de 41.281,97€ (juros indemnizatórios), que foi o indicado na petição inicial.

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

[...]

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

Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

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

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

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

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

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

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

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Assunto:

Publicidade. Taxas. Informação obrigatória. Omissão de pronúncia.

Sumário:

- I — Ocorre omissão de pronúncia se na sentença recorrida não se conheceu da questão suscitada de saber se os reclamos luminosos contendo a marca e logótipo da recorrente implantados em terrenos privados constituíam, ou não, publicidade comercial ou se ao invés como defende a impugnante se trata de publicidade obrigatória meramente informativa que não está sujeita a licenciamento.*
- II — Tal omissão de pronúncia faz incorrer a sentença no vício de nulidade.*

Processo n.º 959/13-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: Câmara Municipal de Cascais.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., S.A., com os demais sinais dos autos, veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação de taxa de publicidade, referente ao ano de 2009, efectuada pela Câmara municipal de Cascais.

Por sentença de 07 de setembro de 2012, o TAF de Sintra julgou improcedente a impugnação judicial mantendo a liquidação sindicada.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a A....., SA, interpondo o presente recurso para este Supremo Tribunal, apresentou as alegações de recurso com as **seguintes conclusões**:

«a) Nos autos foi levantada a questão da inexigibilidade dos tributos liquidados nos artigos 9º a 24º da p.i., uma vez que foram tidos como factos tributários **elementos obrigatórios ou meramente identificativos**, sobre a qual a sentença não se pronunciou.

b) O facto de se entender que o tributo liquidado consubstancia uma taxa **não dispensa o tribunal a quo de se pronunciar sobre a inexigibilidade dos mesmos**, pelo que a sentença recorrida é nula por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 688º, n.º 1, alínea d) do CPC, aplicável ex vi artigo 2º do CPPT;

c) À data da apresentação da impugnação judicial do tributo em questão, a jurisprudência maioritária considerava os tributos cobrados pela instalação de elementos publicitários em prédios de propriedade privada, **como verdadeiros impostos**, sendo as normas regulamentares dos municípios que os criam, organicamente inconstitucionais, por violação do artigo 165º n.º 1 alínea i) da CRP.

d) **O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2010, proferido em 5 de Maio de 2010, veio decidir de forma oposta, tendo ocorrido uma inflexão da jurisprudência.**

e) A cobrança de taxas constitui uma das fontes de receitas das autarquias locais, nos termos do artigo 10º, alínea c) da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

f) Na renovação de licença por afixação de publicidade não se verifica o mesmo sinalagma que existe na verificação das condições de admissibilidade do procedimento de licenciamento ab initio.

g) No caso da afixação de publicidade, **a competência das autarquias locais esgota-se com o procedimento de licenciamento prévio**, nos termos dos artigos 1º, n.º 1 da Lei n.º 97/88.

h) Considerando o disposto no artigo 4º n.º 2 da LGT e no artigo 3º da Lei n.º 53-E/2006, o tributo exigido por renovação de uma licença de publicidade não consubstancia uma taxa, pois não existe a remoção de um obstáculo jurídico.

i) O que existe no tributo em questão deriva da criação de um obstáculo artificial que visa apenas a cobrança de uma receita por parte da autarquia local.

j) Pelo que, padece de **inconstitucionalidade orgânica e material a norma contida no artigo 23º do Regulamento Municipal de Publicidade no Município de Cascais**, por violação dos artigos 103º n.º 2 e 165º, n.º 1, alínea i) ambos da CRP, uma vez que a criação de impostos é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo - o que não se verifica.

k) O entendimento ora sufragado tem total apoio na evolução do pensamento do legislador nesta matéria.

l) O licenciamento prévio da afixação da publicidade previsto na Lei n.º 97/88 foi consideravelmente reduzido nos seus pressupostos de facto tributários, por força das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril.

m) Com o novo regime do licenciamento prévio da publicidade, o legislador reconheceu que, efectivamente, este tributo não é exigível para todos os elementos de imagem e que o alegado sinalagma não se perpetua ou renova por decurso do tempo.

n) Tal conclusão que decorre igualmente do correcto entendimento do artigo 4º da LGT invocado pela jurisprudência constitucional e sobre as regras de interpretação das normas do artigo 9º n.º 3 do CC.

o) A sentença viola os artigos 123º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, o artigo 95º, n.ºs 1 e 2 do CPTA e 660º, n.º 2 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 2º, alíneas c) e e) do CPPT, bem como os artigos 103º, n.º 2 e 165º, n.º 1 alínea i) da CRP, o artigo 1º n.º 1 da Lei n.º 97/88, o artigo 3º da Lei n.º 53-E/2006 e o artigo 4º, n.º 2 da LGT.

p) Pelo que, neste quadro de razões, deve a douta sentença recorrida ser declarada nula ou anulada, por omissão de pronúncia ou por errada interpretação e aplicação das normas apontadas.

Nestes termos, e com o douto suprimento de Vossas Excelências que desde já se invoca, deve ser dado provimento ao recurso e anulada a douta sentença recorrida, com todas as consequências legais, com o que será feita.»

Não foram apresentadas contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«A recorrente acima identificada vem syndicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, exarada a fls. 139/144, em 07 de Dezembro de 2012.

A sentença recorrida julgou improcedente impugnação judicial interposta contra a liquidação de Taxas de Publicidade do ano de 2012, no entendimento de que não são inconstitucionais, por se tratar de verdadeiras taxas.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 176/179, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso merece provimento.

A recorrente assaca à sentença recorrida, além do mais, vício formal de omissão de pronúncia.

Existe omissão de pronúncia quando se verifica violação do dever processual que o tribunal tem em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas.

Para se estar perante uma questão é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou de direito sobre que existem divergências, formuladas com base em alegadas razões de facto e de direito (Acórdão do STA, de 29 de Abril de 2008, recurso n.º 18150, Ap-DR, de 2001.11.30, página 1.311).

Ora, parece manifesto que a sentença recorrida não apreciou a referida questão.

Na verdade, partindo do facto de que se trata de publicidade, sem decidir essa questão controvertida nos autos, julgou as taxas de publicidade cobradas pelo Município de Cascais conformes à Constituição, e improcedente a impugnação.

E, ao contrário do que se refere no douto despacho de fls. 209, a solução dada à causa não prejudicou o conhecimento da questão de saber se, de facto, estamos ou não perante actos de publicidade.

A nosso ver, a sentença recorrida é nula, por omissão de pronúncia, merecendo, pois, censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso jurisdicional, anular-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para reforma da decisão.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) Através do ofício n.º 006076, de 09.03.2009, a Impugnante foi notificada pelos Serviços do Município de Cascais para proceder ao pagamento de taxas de publicidade referentes ao ano de 2009, no montante total de € 5.161,48. (Doc. n.º2 junto à p.i.)

B) A liquidação a que alude a alínea A) do probatório é referente a anúncios luminosos, chapas e placas implantados colocadas na Área de Serviço do Estoril sita na Avenida dos Bombeiros Voluntários, Estoril, Cascais, ao abrigo do Alvará de Licença para Publicidade Comercial n.º 3106. (Doc. junto ao p.a.t- não numerado-)

C) No dia 06.04.2009, a Impugnante deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de taxas a que alude a alínea A) do probatório. (Doc. junto ao p.a.t- não numerado-)

D) No dia 06.04.2009, deu entrada na Câmara Municipal de Cascais a petição inicial que originou os presentes autos.

3 – DO DIREITO

Para se decidir pela manutenção da liquidação na ordem jurídica considerou a decisão recorrida o seguinte (destacam-se os trechos da decisão com maior relevo para o presente recurso):

RELATÓRIO

A....., S.A., pessoa colectiva n.º....., com sede na Rua, torre, 1600-..... Lisboa, vem deduzir impugnação judicial, ao abrigo do artigo 16º, n.º4, da Lei 53-E/2006, de 29 de Dezembro (Regime Geral das Taxas Municipais, doravante RGTAL) do ato de liquidação de taxas de publicidade, referentes ao ano de 2009, efectuada pela Câmara Municipal de Cascais, devida pela afixação de publicidade em espaço privado.

Alega, brevitatis causa, que o tributo liquidado configura um verdadeiro imposto, posição que suporta nos acórdãos do Tribunal Constitucional n.º5 109/2003, de 11.02.2004, 437/2003, de 30.09.2003.

Conclui pedindo a anulação do tributo sindicado.

A CÂMARA MUNICIPAL DE CASCAIS não apresentou contestação.

As partes em alegações mantiveram no essencial as posições vertidas nos anteriores articulados.

Os autos foram com vista da DIGNA MAGISTRADA DO MINISTÉRIO PÚBLICO, dando o seu douto parecer de fls. 184 a 186 dos autos, no sentido da improcedência dos autos.

II. SANEAMENTO PROCESSUAL

(...)

III. SEGMENTO FÁCTICO

(...)

IV. SEGMENTO JURÍDICO-FÁCTICO

Está em causa nestes autos a questão de saber se o tributo sindicado que foi liquidado à Impugnante referente aos anúncios publicitário afixado na Área de Serviço do Estoril sita na Avenida dos Bombeiros Voluntários, Estoril, Cascais, ao abrigo do Alvará de Licença para Publicidade Comercial n.º 3106, propriedade da impugnante tem a natureza de imposto cuja criação ofenda os arts. 103º, n.º2 e 165, n.º 1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa ou, ao invés, se trata de uma taxa.

A questão que se coloca, já foi por diversas vezes objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente no acórdão de 31.01.2012, proferido no rec. n.º 0906/11, do qual se destaca:

“Como se sabe, tanto o Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional pronunciaram-se, no passado, no sentido da inconstitucionalidade das normas de distintos regulamentos e posturas municipais que prevêm o pagamento de tributos pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, rejeitando a sua configuração como taxas por não se vislumbrar que estivesse em causa qualquer forma de utilização de um bem público ou semi-público e em que o ente tributador não viesse a ser constituído numa situação obrigacional de assunção de maiores encargos pelo levantamento do obstáculo jurídico (Vide, entre tantos outros, os acórdãos do STA de 28/04/2010, de 19/05/2010 e de 2/06/2010, nos recursos n.ºs 138/10, 116/10 e 33/10, respectivamente; e os acórdãos do TC de 14/10/2003, de 14/01/2004 e de 11/02/2004, nos recursos n.ºs 453/2003, 34/2004 e 109/2004, respectivamente.).

Todavia, o acórdão n.º 177/2010 do Tribunal Constitucional proferido em Plenário no dia 5 de Maio de 2010, operou uma inflexão dessa jurisprudência, no entendimento de que os parâmetros jurídicos para a solução da questão se tinham alterado após a consagração do conceito jurídico de taxa consagrado no artigo 4.º n.º 1 da Lei Geral Tributária e no artigo 3.º da Lei n.º 53-E /2006, de 29 de Dezembro (regime geral das taxas das autarquias locais), tendo, por isso, julgado que não eram organicamente inconstitucionais as normas do Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Guimarães e da Tabela de Taxas àquele anexa, que prevêm a cobrança da taxa pela afixação de painéis publicitários em prédios particulares.

Como aí se deixou explicado, «Na verdade, o artigo 4, n.º 1, desse diploma [Lei Geral Tributária] veio explicitar que «as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares». De igual modo, a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (alterada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e pela Lei n.º 117/2009, de 29 de Dezembro), que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, consagra, no artigo 3.º idêntica categorização.

Perante esta enumeração tripartida das categorias de prestação pública que dão causa e servem de contrapartida à prestação exigível a título de taxa, é incontroverso que o legislador não acolheu aquela concepção restritiva, tendo antes considerado a remoção de um obstáculo jurídico como pressuposto autosuficiente da figura. A própria formulação utilizada sugere isso mesmo, pois a disjuntiva que antecede a referência final corta toda a ligação conectiva com os dois tipos de contraprestação antes expressos. E não faria, na verdade, qualquer sentido que o enunciado legal previsse um terceiro grupo de situações, em alternativa às duas outras anteriormente previstas, para se concluir que não se chega, afinal a ultrapassar o âmbito da “utilização de um bem do domínio público”, pois só conta a remoção que a ela conduza.

Não pode extrair essa conclusão um intérprete obrigado a presumir que o legislador “soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” (artigo 9.º n.º 3, do Código Civil). A não valer por si mesma, sem mais, a previsão do último tipo de situações qualificadoras da taxa seria inteiramente dispensável e enganadora. Até porque a utilização de um bem público implica sempre uma prévia permissão ou autorização dessa conduta, sem a qual a utilização está vedada. No quadro dessa previsão, os dois pressupostos estão sempre interligados, sendo manifestamente inapropriada a criação de uma outra hipótese de contraprestação, com um âmbito aplicativo inteiramente coincidente com o de outra já prevista. Pode até concluir-se, tendo em conta esse factor sistemático de interpretação, que o espaço de operatividade autónoma, em face da previsão anterior, da modalidade consistente na remoção de um obstáculo jurídico é precisamente dado por aqueles casos em que essa remoção não está funcionalizada à utilização de um bem público.

Esta noção mais ampla de taxa não representa, aliás, uma inovação, por via legislativa, pois o legislador limitou-se a perfilhar uma orientação, contraposta à acima referida, já anteriormente presente num significativo sector da doutrina portuguesa. (...).

Está em causa, como já vimos, a colocação de um anúncio luminoso num prédio particular. Seja qual for a materialidade concreta desse reclamo e o modo do seu posicionamento no prédio - matéria sobre a qual não há elementos nos autos — não sofre dúvidas de que o local de implantação do suporte físico da publicidade se situa em domínio privado, num imóvel de propriedade privada. Mas isso não invalida que, pelo seu modo funcional de ser, a actividade publicitária assente em painéis ou inscrições se projecte visualmente no espaço público, interferindo conformadoramente na configuração do ambiente de vivência urbana das colectividades locais. Afixação do âmbito de incidência da taxa em questão leva em conta isso mesmo, pois só são taxados “os anúncios que se divisem da via pública” (observação i), aplicável às normas do Capítulo IV em que se integra a do artigo 31. da Tabela de Taxas anexa ao Regulamento em causa).

Na busca da máxima perceptibilidade e do maior impacto da respectiva mensagem junto dos potenciais consumidores ou utentes dos produtos ou serviços publicitados, o anunciante utiliza, com muita frequência, formas agressivas de comunicação, em termos luminosos, gráficos ou, até, de dimensão e destaque físicos, pelo que a visualização tem verdadeiros efeitos intrusivos, no ambiente de vida comunitária.

Contrariamente ao que transparece de algumas apreciações, a questão não se resolve, pois pela simples demarcação “física” dos espaços privado e público, determinando-se a legitimidade da qualificação como taxa pela “ocupação” de um ou de outro, por parte da fonte emissora da mensagem publicitária. «É que -faz-se notar na referida declaração de voto do Conselheiro Benjamim Rodrigues - a utilidade essencial e determinante na óptica do utilizador que o obrigado do tributo obtém pela via do pagamento do tributo não é propriamente a utilidade traduzida na afixação ou inscrição dos anúncios nos bens do domínio privado mas sim, essencialmente, a utilidade dos mesmos poderem ser visíveis e tidos em conta por quem circula nos espaços públicos planificados pelos municípios e cuja preservação como ecologicamente sadios principalmente lhes compete».

A colocação, em prédios de propriedade privada, de **anúncios de natureza comercial** tem directa e muito marcante incidência “externa”, que extravasa da esfera dominial do respectivo titular. Pela natureza do efeito útil pretendido, ela contende necessariamente com o espaço público, cuja gestão e disciplina compete à edilidade exercer. Justifica-se, assim, que a actividade publicitária seja relativamente proibida cfr entre outros, o Acórdão n.º 558/98), ficando sujeita a um licenciamento prévio pelas câmaras municipais, “para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental” (artigo 1º da Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, alterada pela Lei n.º 23/2000; de 23 de Agosto).

De forma alguma este regime pode ser perspectivado como um obstáculo jurídico arbitrário, como uma intervenção abusivamente limitadora do jus utendi de um bem privado, com o único fito de obter receitas. Independentemente da posição adoptada quanto a saber se a iniciativa publicitária corresponde ou não ao gozo de uma faculdade contida no direito de propriedade privada, não sofre dúvida de que tal regime se encontra objectivamente legitimado pela tutela de reais interesses públicos, cuja preservação é condição indispensável da «qualidade ambiental das povoações e da vida urbana nos termos constitucionalmente exigidos (alínea e) do artigo 66.º da CRP).».

Por se tratar de jurisprudência qualificada do Tribunal Constitucional, mais persuasiva, veio a ser acolhida pelo Supremo Tribunal Administrativo, conforme se pode ver pela leitura, entre outros dos acórdãos proferidos em 12/01/2011, no rec. n.º 752/10, em 19/01/2011, no rec. n.º 33/10, em 6/04/2011, no rec. n.º 119/11, em 25/05/2011, no rec. n.º 93/11, em 6/04/2011, no rec. n.º 119/11, em 13/07/2011, no rec n.º 462/11, e em 7/09/2011, no rec. n.º 585/11.

Não descortinamos razões ponderosas para divergir; agora, desse novo entendimento, o qual, para além da bondade da fundamentação em que se apoia, se encontra vertido em acórdão proferido em Plenário do Tribunal Constitucional e ao qual se seguiram várias outras decisões desse Tribunal que vieram consolidar, definitivamente, esse entendimento de que tem natureza de taxa, e não de imposto, o tributo incidente sobre o licenciamento de painéis publicitários instalados em propriedade privada.

(disponível em texto integral em www.dgsi.pt)

Em face de tão elevado entendimento, e transpondo o mesmo para os presentes autos, é de concluir que **as taxas de publicidade, questionadas nos presentes autos e cobrados pela Câmara Municipal de Cascais, relativamente a instalação de reclamos luminosos, em propriedade privada urbanos, sejam de qualificar taxas.**

Razão, pela qual o ato de liquidação de taxas de publicidade ajuizados não sofrem do vício das ilegalidades que lhe foram diagnosticadas.

V. SEGMENTO DECISÓRIO

Termos em que se decide julgar improcedente a impugnação e em consequência mantem-se na Ordem Jurídica o ato de liquidação sindicado.

Custas a cargo da Impugnante, nos termos do disposto no art. 446º, nºs 1 e 2, do CPC, aplicável, ex vi art. 20, alínea e) do CPPT.

Registe e notifique.

DECIDINDO NESTE STA

Da eventual ocorrência de omissão de pronúncia:

Perante o alegado na petição inicial (articulados 9º a 24º) e a factualidade dada como provada o mº juiz “a quo” devia ter passado, a analisar a primeira questão que consistia em decidir se os reclamos luminosos contendo a marca e logótipo da recorrente implantados em terrenos privados constituíam ou não publicidade comercial (defende a impugnante que se trata de publicidade obrigatória meramente informativa que não está sujeita a licença imposta pela lei 97/88 de 17 de Agosto) e se nessa medida estavam ou não dependentes de licença da Câmara Municipal determinativa da exigibilidade da taxa de publicidade liquidada.

Mas não foi isso que fez, não obstante a afirmação constante do despacho de sustentação de fls. 209 dos autos de que *“foram apreciadas todas as questões que as partes submeteram à sua apreciação”*.

É exacto que a nulidade prevista na alínea d) do n.º 1 do artº 668º do CPC e 125º n.º 1 do CPPT só ocorre quando existe uma violação dos deveres de pronúncia do tribunal sobre questões que deva apreciar devendo o Juiz apreciar todas as questões que lhe foram apresentadas com excepção daquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Mas no caso dos autos entendemos que a questão suscitada em primeiro lugar não ficou prejudicada.

A recorrente como se vê das suas conclusões de recurso não concorda com a decisão recorrida quanto à taxação em causa nos autos e considera que os reclamos luminosos contendo a marca e logótipo da recorrente implantados em terrenos privados não constitui publicidade comercial mas publicidade meramente informativa e obrigatória que não está sujeita a licença imposta pela lei 97/88 de 17 de Agosto.

Para se decidir pela legalidade da liquidação das taxas em causa a sentença recorrida equacionou-se a questão a decidir como sendo a de saber se o tributo liquidado à Impugnante referente aos anúncios publicitário afixado na Área de Serviço do Estoril ao abrigo do Alvará de Licença para Publicidade Comercial n.º 3106, propriedade da impugnante tem a natureza de imposto cuja criação ofenda os arts. 103.º, n.º 2 e 165, n.º 1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa ou, ao invés, se trata de uma taxa.

E, encontramos apenas os seguintes trechos mais significativos relacionados com a questão prévia de saber se os anúncios luminosos, chapas e placas implantados colocadas na Área de Serviço do Estoril são verdadeira publicidade ou apenas elementos obrigatórios ou meramente identificativos:

“(…) Está em causa, como já vimos, a colocação de um anúncio luminoso num prédio particular. Seja qual for a materialidade concreta desse reclamo e o modo do seu posicionamento no prédio - matéria sobre a qual não há elementos nos autos (sublinhado nosso) - não sofre dúvidas de que o local de implantação do suporte físico da publicidade se situa em domínio privado, num imóvel de propriedade privada. Mas isso não invalida que, pelo seu modo funcional de ser, a actividade publicitária assente em painéis ou inscrições se projecte visualmente no espaço público, interferindo conformadoramente na configuração do ambiente de vivência urbana das colectividades locais(…)”.

E, (...) A colocação, em prédios de propriedade privada, de anúncios de natureza comercial tem directa e muito marcante incidência “externa”, que extravasa da esfera dominial do respectivo titular. Pela natureza do efeito útil pretendido, ela contende necessariamente com o espaço público, cuja gestão e disciplina compete à edilidade exercer (...).

Nesta medida cremos que assiste razão ao M.º P.º, junto deste STA, quando sustenta no seu parecer que não houve pronúncia sobre a questão prévia de saber se estamos ou não perante painéis publicitários e que na sentença se partiu logo da consideração de facto de que se trata de publicidade, sem decidir essa questão controvertida nos autos, tendo-se julgado as taxas de publicidade cobradas pelo Município de Cascais conformes à Constituição, e improcedente a impugnação sendo que ao contrário do que se refere no despacho de sustentação de fls. 209, a solução dada à causa não prejudicou o conhecimento da questão de saber se, de facto, estamos ou não perante actos de publicidade.

Ocorre pois a omissão de pronúncia a que alude a recorrente e que também é referida no parecer do M.º P.º, obstativa do conhecimento de fundo sendo de destacar ainda a exiguidade da descrição dos anúncios e painéis contida no probatório, aliás reconhecida na parte fundamentadora da sentença recorrida no trecho que acabamos de destacar.

Face ao exposto ocorrendo a arguida nulidade de omissão de pronúncia, a sentença é nula sendo de conceder provimento ao recurso.

4- DECISÃO

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, por verificação da nulidade da sentença recorrida derivada da omissão de pronúncia referida, determinando a baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecimento expresso, desde logo, da questão cujo conhecimento foi omitido.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Assunto:

Nulidade de sentença. Excesso de pronúncia. Ministério Público. Arguição de novos vícios. Despacho de reversão. Pressupostos. Falta de fundamentação.

Sumário:

- I — Podendo o MP arguir vícios do despacho de reversão que não tenham sido arguidos pelo oponente, não ocorre a nulidade da sentença judicial, por excesso de pronúncia, se esta julgou procedente a oposição à execução fiscal com base na falta de fundamentação do despacho de reversão invocada unicamente pelo mesmo Ministério Público.*
- II — De acordo com o n.ºs 1 e 2 do artigo 23.º da LGT, a responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal e depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.*
- III — Tendo o órgão da execução fiscal apurado anteriormente ao despacho de reversão a inexistência de bens da executada originária, a qual se encontrava encerrada, existindo outra empresa a funcionar no mesmo local, e tendo disso dado conhecimento ao revertido no momento do exercício do direito de audição, o despacho de reversão não sofre de falta de fundamentação por dele não constarem as diligências efetuadas para o apuramento de bens, uma vez que tal exigência não consta da lei.*

Processo n.º 1381/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF do Porto) datada de 13 de Setembro de 2013, que julgou totalmente procedente a oposição à execução fiscal n.º 1821200101001388, para cobrança coerciva de quantias referentes a IVA, IRC, IRS e coimas dos anos de 2000 a 2008, deduzida por A.....

O recurso foi dirigido ao TCA Norte que por decisão de 24 de Setembro de 2014, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando competente este Supremo Tribunal para onde os autos foram remetidos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida a 13.09.2013 pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo, que julgou procedente a oposição [interposta pelo revertido A.....] deduzida por apenso à execução fiscal n.º 1821200101001388 e aps., que corre seus termos no Serviço de Finanças de Matosinhos (OEF).

B. A execução foi instaurada, contra a originária devedora “B....., Lda.”, NIPC, para a cobrança coerciva de dívidas relativas a IVA, IRC, IRS e coimas relativas a 2000 a 2008.

C. Sendo certo que, de acordo com o princípio da estabilidade da instância o pedido e a causa de pedir (objecto do processo) em regra, devem ser apresentados no início do processo na petição inicial cfr. art. 260.º CPC aplicável ao contencioso fiscal ex vi alínea e) do art.º 2.º do CPPT,

D. Os fundamentos aduzidos na petição inicial de oposição apresentada podem sintetizar-se da seguinte forma:

> Ilegitimidade do oponente, por violação do princípio da excussão prévia;

> Prescrição da dívida quanto ao responsável subsidiário;

> Inconstitucionalidade do art.º 8.º n.º1 do RGIT.

E. O oponente na sua petição inicial, a final, peticionou “(...) deve a presente oposição ser julgada provada e procedente, tudo com as legais consequências.”

F. Na douta sentença recorrida, o M.mo Juiz do Tribunal a quo quedou-se pela apreciação da questão [**não alegada pelo oponente**] da falta de fundamentação formal do despacho de reversão e não passou à análise em substância das restantes questões suscitadas na oposição.

G. Considera a Fazenda Pública que a douta sentença recorrida é nula por enfermar de vício formal de excesso de pronúncia, nos termos do disposto dos art.ºs 615.º n.º 1 alínea d), 608.º n.º 2 e 124.º e 125.º do CPPT

H. Entendimento jurisprudencialmente plasmado no douto acórdão, de 14/11/2013, proferido no processo n.º 06594/13 do Tribunal Central Administrativo do Sul.

Subsidiariamente,

e se assim não se entender,

I. A Fazenda Pública considera que o despacho de reversão, em conjunto com a informação que o antecede, encontra-se devidamente fundamentado, na medida em que, o oponente demonstrou total conhecimento da responsabilidade que lhe estava a ser imputada e exerceu na sua plenitude os seus direitos processuais.

J. O M.mo Juiz do Tribunal a quo decidiu pela falta de fundamentação formal do despacho de reversão suportado pelo facto de “(...) quer do despacho quer da informação não consta referência a diligências efectuadas para apurar que a devedora originária não é possuidora de bens passíveis de satisfazer o pagamento da dívida exequenda(...)”

K. Além disso, mesmo que se considere que o despacho de reversão se encontra inquinado de falta de fundamentação formal, em bom rigor [e no que toca ao argumento aduzido] a reversão encontra-se substancialmente bem fundamentada, as diligências existiram e constam no processo executivo.

Subsidiariamente,

e se assim não se entender,

L. O oponente na sua petição inicial, a final, efectuou um pedido genérico, o que, e atendendo aos fundamentos no seu corpo aduzidos, a Fazenda Pública entendeu que este peticionava pela extinção da execução, no que a este lhe diz respeito.

M. O M.mo Juiz do Tribunal a quo na douta sentença recorrida, com o fundamento de se ter verificado o vício de falta de fundamentação meramente formal do despacho de reversão, decidiu “totalmente procedente a presente acção”.

N. Neste seguimento de raciocínio, *parece* à Fazenda Pública que o Tribunal a quo decidiu pela extinção da execução contra o oponente revertida.

O. De onde se conclui que o M.mo Juiz do Tribunal a quo, errou na consequência jurídica que deriva da alegada verificação de tal vício [falta de fundamentação formal do despacho de reversão], enfermando a sentença de erro de julgamento.

P. Na medida em que, deveria ter decidido pela anulação do despacho de reversão, por vício de forma, tendo como consequência a absolvição do oponente da instância executiva, em virtude desta decisão não se consubstanciar como uma decisão de mérito,

Q. Com efeito, é entendimento jurisprudencialmente assente, por todos, plasmado no douto acórdão, de 10/10/2012, proferido no processo n.º 0726/12 do Supremo Tribunal Administrativo.

R. Incorreu pois o M. mo Juiz *a quo*, em erro na aplicação do direito ao ter decidido pela extinção da execução, quando deveria apenas ter anulado o despacho de reversão e absolvido o oponente da instância executiva.

Termos em que, e nos melhores de direito aplicáveis, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com o que se fará inteira JUSTIÇA.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado, pronunciou-se pela procedência do recurso. Em síntese, entende que a sentença é nula pois conheceu de vícios não invocados e deixou de conhecer de outros invocados pela oponente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A. A execução fiscal n.º 1821200101001388 foi instaurada pelo Serviço de Finanças de Matosinhos contra “B....., Lda.” para cobrança coerciva de quantias referentes a IVA, IRC, IRS e coimas fiscais dos exercícios de 2000 a 2008;

B. A 23 de Janeiro de 2009 foi proferida sentença a declarar a sociedade referida em A), insolvente, tendo a sentença transitada a 26 de Fevereiro de 2009 - cfr. certidão de fls. 196 a 205;

C. A 31 de Dezembro de 2008 foi lavrado auto de diligências, Mandado nº946/08, do qual consta “*Aos trinta um dias do mês de Dezembro de Dois Mil e Oito, nesta freguesia de Matosinhos com sede ou residência de B..... LDª NIPC onde eu,, servindo de escrivão das execuções fiscais, vim a fim de dar execução ao Mandado de Penhora que antecede, verifiquei não o poder cumprir; em virtude de ao executado não são conhecidos bens susceptíveis de penhora na área deste Serviço de Finanças.*” - cfr. fls. 136;

D. O oponente consta da matrícula da sociedade referida em A) na Conservatória do Registo Comercial do Porto como gerente - cfr. certidão de fls. 137 a 139;

E. Pelo ofício n.º 19148 foi o oponente notificado para exercer o seu direito de audição - cfr. fls. 141;

F. A 02 de Dezembro de 2009 foi lavrado despacho de reversão contra o oponente, no qual consta “tendo em conta a informação que antecede, proceda-se à citação dos responsáveis subsidiários nela identificado, nos termos do artigo 160º do CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário, que deve conter a verificação dos pressupostos referidos no n.º 2 do artº 153º do CPPT, para pagar no prazo de 30 dias, a dívida exequenda que contra eles reverteu, ou dentro do mesmo prazo requerem o pagamento em regime prestacional nos termos do artº 196º do mesmo diploma, a dação em pagamento referida no artigo 201º ou deduzirem oposição judicial com os fundamentos do artº 204º, ambos do CPPT.” - cfr. fls. 49;

G. Por sua vez, na informação que antecede o despacho referido em F), consta “*tendo em conta que os processos n.º 1821200101001288, 181200801055399 e 1821200801123068 se encontram na mesma fase e, por economia processual, fez-se a apensação ao pef 182 1200101001288, que assim fica a constar como principal.*”

Por despacho de 13 de Outubro de 2009, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos I, foi feita a notificação dos responsáveis subsidiários A....., nif, C....., nif e D....., nif, para exercerem o direito de audição no prazo de 15 dias. Findo o referido prazo, nada disseram.

Assim, na ausência de quaisquer alegações, será de reverter a execução fiscal contra os responsáveis antes identificados.” - cfr. fls. 49

H. O oponente foi citado a 16 de Dezembro de 2009;

I. Os presentes autos deram entrada a 12 de Janeiro de 2010.

Factos não provados

Para a decisão da causa, sem prejuízo das conclusões ou alegações de matéria de direito produzidas, de relevante, nada mais se provou, nomeadamente, que o oponente tenha exercido o seu direito de audição.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

São duas as questões colocadas pela Fazenda Pública neste seu recurso:

1- nulidade da sentença, por enfermar de vício formal de excesso de pronúncia, nos termos do disposto dos art.ºs 615.º n.º 1 alínea d), 608.º n.º 2 e 124.º e 125.º do CPPT – *conheceu da ilegalidade da falta de fundamentação não alegada pelo oponente;*

2- erro de julgamento, no tocante à procedência da ilegalidade da falta de fundamentação – *quer do despacho, quer da informação, não consta qualquer referência a diligências efectuadas para apurar que a devedora originária não é possuidora de bens passíveis de satisfazer o pagamento da dívida exequenda, nem a tal factualidade é feita qualquer referência no despacho de reversão.*

Quanto à primeira questão.

Alega a recorrente, no essencial, que o M.mo Juiz do Tribunal a quo quedou-se pela apreciação, de questão não alegada pelo oponente, da falta de fundamentação formal do despacho de reversão e não passou à análise em substância das restantes questões suscitadas na oposição.

Da leitura da sentença recorrida extrai-se que a questão da falta de fundamentação foi suscitada pelo Ministério Público no parecer que emitiu a fls. 213 a 220.

Dispõe o artigo 123º, n.º 1 do CPPT que, a sentença identificará os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

Por sua vez o artigo 124º do mesmo CPPT estabelece a ordem pela qual são conhecidos os diferentes vícios imputados ao acto impugnado:

1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;

b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.

Dispondo, por sua vez, o artigo 125º, n.º 1 sobre as causas de nulidade da sentença - constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Da leitura conjugada destes preceitos legais ressalta à evidência que o tribunal tem que conhecer de todos os vícios imputados ao acto impugnado, quer tenham sido arguidos pelo impugnante, pela Fazenda Pública ou pelo Ministério Público, sendo que a nulidade por excesso de pronúncia só ocorre quando o tribunal conheça de vício não gerador de nulidade que não haja sido suscitado por qualquer um dos intervenientes processuais.

Daqui podemos concluir, portanto, que incumbia (era um dever) ao Sr. Juiz a quo emitir pronúncia relativamente à questão suscitada pelo Ministério Público, uma vez que se tratava de questão expressamente suscitada e, ao fazê-lo, actuou dentro dos limites estabelecidos pelo disposto nos artigos 123º, n.º 1 e 124º do CPPT, não incorrendo, por isso, em excesso de pronúncia decorrente do conhecimento de questão de que não devia conhecer.

Suscita-se, no entanto, se ocorrerá o erro de julgamento, cfr. parecer do Ministério Público junto deste STA, no tocante ao conhecimento de tal questão, uma vez que se tratava de vício relativamente ao qual já se havia extinto o prazo legalmente estabelecido para a sua arguição, cfr. artigos 203º e 204º do CPPT.

Vejamos então.

A resolução desta questão passa por saber qual o alcance das competências do Ministério Público no âmbito dos processos judiciais tributários.

Dispõe o artigo 121º do CPPT (aplicável às Oposições por força do disposto no artigo 21º, n.º 1):

1 - Apresentadas as alegações ou findo o respectivo prazo e antes de proferida a sentença, o juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais.

2 - Se o Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, serão ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública.

Da leitura conjugada deste preceito legal, com o disposto nos anteriormente referidos artigos 123º, n.º 1 e 124º, podemos ter como assente que a intervenção do Ministério Público neste tipo de processos não se reconduz a uma intervenção passiva, antes configura-se como uma intervenção activa, exigindo por parte do julgador uma especial atenção a essa mesma intervenção, a exemplo do que se passa com as partes, autor e entidade pública.

É-lhe conferido um verdadeiro poder idêntico ao das partes, nomeadamente no que toca à arguição de vícios, sendo certo que esta possibilidade não está, não pode estar, condicionada pelos prazos preclusivos impostos ao autor pois, se assim fosse, ficaria esvaziada de conteúdo a sua intervenção nos processos judiciais, desde logo, porque a sua intervenção ocorre após a produção de prova e em momento imediatamente anterior ao da prolação da sentença final.

E, neste sentido, se tem pronunciado este Supremo Tribunal, de forma reiterada e uniforme.

Relembremos o que se escreveu no acórdão datado de 31/10/2012, recurso n.º 0948/12:

“2.2.2 DA NULIDADE POR EXCESSO DE PRONÚNCIA

Considera a Recorrente que a sentença recorrida incorreu em nulidade por excesso de pronúncia ao proceder à apreciação do vício de falta de fundamentação do despacho de reversão, que não é do conhecimento oficioso, nem foi invocado pelo Oponente.

Como resulta dos autos e o Recorrente admite expressamente, esse vício foi suscitado pelo Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel no parecer emitido ao abrigo do disposto no art. 121.º do CPPT, aplicável ex vi do n.º 1 do art. 211.º do mesmo Código. No entanto, sustenta a Recorrente que o Ministério Público não pode pronunciar-se senão sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar questões que obstem ao conhecimento do pedido, não podendo, pois, levantar questões novas de legalidade.

Assim, e considerando que a questão respeitante à suficiência dos fundamentos do despacho de reversão, porque não foi suscitada pelo Oponente, se encontrava fora do objecto da oposição e, por isso, não podia ser suscitada pelo Ministério Público, sustenta a Fazenda Pública que a sentença não podia ter conhecido da mesma e, porque conheceu, enferma de nulidade por excesso de pronúncia.

«No n.º 1 deste art. 121.º refere-se que a vista ao Ministério Público lhe é dada para se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que são objecto do processo ou suscitar outras que se enquadrem nas suas competências legais.

Assim, a referência a pronúncia «sobre as questões de legalidade suscitadas no processo» não tem um alcance restritivo das possibilidades de intervenção do Ministério Público, estendendo-se as suas possibilidades de intervenção processual a todas as que se coadunam com a sua função estatutária nos tribunais administrativos e fiscais.

Nestes termos, além das expressamente previstas possibilidades de se pronunciar sobre as questões de legalidade suscitadas no processo e suscitar questões que obstem ao conhecimento do mérito do pedido, o Ministério Público poderá também promover o que tiver por conveniente, como lhe é genericamente permitido pelo art. 6.º, n.º 1, do EMP, designadamente promover a regularização da petição e sanção de irregularidades processuais, deduzir excepções, arguir nulidades, e requerer a realização de diligências.

Do preceituado na alínea b) do n.º 2 do art. 124.º do CPPT, conclui-se que o Ministério Público pode também arguir vícios do acto impugnado que não tenham sido arguidos pelo impugnante, possibilidade essa que estava expressamente prevista para os recursos contenciosos de actos administrativos, na alínea d) do art. 27.º da LPTA, e está também prevista para as acções administrativas especiais, nos n.ºs 3 e 4 do art. 85.º do CPTA» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 4 ao art. 121.º, pág. 300.).

É certo que, como referido nas alegações de recurso, CASALTA NABAIS defendeu que além das questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo, o Ministério Público só pode suscitar questões que obstem ao conhecimento do pedido, não podendo, portanto, levantar questões novas de legalidade (Direito Fiscal, 5.ª edição, Almedina, pág. 425.).

No entanto, essa tese não foi acolhida pela jurisprudência (Sobre a possibilidade de o Ministério Público arguir vícios não arguidos pelo impugnante, vide os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

–de 22 de Março de 1995, proferido no processo n.º 18.996, publicado no Apêndice ao Diário da República de 31 de Julho de 1997 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1995/32210.pdf>), págs. 880 a 883, com sumário disponível em –

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/191c800bdd5ec649802568fc00393d8f?OpenDocument>;

–de 29 de Outubro de 1997, proferido no processo n.º 18.997, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2001 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1997/32240.pdf>), págs. 2750 a 2752;
 –de 5 de Novembro de 1997, proferido no processo n.º 21.043, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2001 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1997/32240.pdf>), págs. 2849 a 2851;
 –de 25 de Março de 1998, proferido no processo n.º 21.168, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Novembro de 2001 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1998/32210.pdf>), págs. 952 a 954;
 –de 31 de Outubro de 2000, proferido no processo n.º 25.516, publicado no Apêndice ao Diário da República de 31 de Janeiro de 2003 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2000/32241.pdf>), págs. 3999 a 4002;
 –de 8 de Fevereiro de 2006, proferido no processo n.º 810/05, publicado no Apêndice ao Diário da República de 29 de Setembro de 2006 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2006/32210.pdf>), págs. 239 a 243.) nem pela doutrina, sendo que JORGE LOPES DE SOUSA a criticou expressamente, pelos motivos que vimos de citar (JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 5.ª edição, volume I, nota de rodapé com o n.º (2), anotação 4 ao art. 121.º, pág. 861.).

Podemos, pois, concluir que o Ministério Público pode arguir vícios do despacho de reversão que não tenham sido arguidos pelo oponente e, conseqüentemente, que não enferma de nulidade por excesso de pronúncia a sentença judicial que julgou procedente a oposição à execução fiscal com base na falta de fundamentação do despacho de reversão invocado unicamente pelo Representante do Ministério Público.”, em igual sentido cfr. o acórdão datado de 15/05/2013, recurso n.º 01021/12.

Face a este entendimento, não há dúvida que o Sr. Juiz *a quo* conheceu da questão suscitada tal como lhe era legalmente imposto, não incorrendo, por isso, em excesso de pronúncia.

Concluimos, assim, que improcede nesta parte o recurso que nos vem dirigido.

Quanto à segunda questão.

Após ter elencado as normas legais que regulam a responsabilidade subsidiária dos gerentes dos devedores originários, bem como as normas que regulam a prolação do despacho de reversão, escreveu-se na sentença recorrida: “De acordo com estas normas citadas, a lei exige que do despacho de reversão conste os respectivos pressupostos para que se verifique a reversão, ou seja, determina que conste a inexistência de bens na posse da devedora originária suficientes para garantir a totalidade da dívida exequenda e que o revertido seja responsável subsidiário pelo pagamento dessa dívida exequenda - por ter exercido efectivamente as funções de gerência.

Ora, por mais boa vontade que o Tribunal tivesse na leitura do despacho de reversão e da informação que lhe subjaz, a verdade é que quer do despacho quer da informação não consta qualquer referência a diligências efectuadas para apurar que a devedora originária não é possuidora de bens passíveis de satisfazer o pagamento da dívida exequenda, nem a tal factualidade é feita qualquer referência no despacho de reversão.

É verdade que no despacho de reversão se refere que na citação “deve conter os pressupostos referidos no n.º 2 do art.º 153º do CPPT”, no entanto, tal deve constar do despacho de reversão, independentemente da citação que se verificar posteriormente.

Assim sendo, concorda este Tribunal integralmente com o parecer emitido pelo Digno Magistrado do Ministério Público, concluindo-se que o despacho de reversão não se encontra devidamente fundamentado e como tal, a oposição tem que ser considerada forçosamente procedente.”.

Com interesse para a decisão desta questão, levou-se ao probatório a seguinte matéria de facto, que se alinha por ordem cronológica:

C. A 31 de Dezembro de 2008 foi lavrado auto de diligências, Mandado nº946/08, do qual consta “Aos trinta um dias do mês de Dezembro de Dois Mil e Oito, nesta freguesia de Matosinhos com sede ou residência de B..... LDª NIPC onde eu,, servindo de escrivão das execuções fiscais, vim a fim de dar execução ao Mandado de Penhora que antecede, verifiquei não o poder cumprir, em virtude de ao executado não são conhecidos bens susceptíveis de penhora na área deste Serviço de Finanças.” - cfr. fls. 136;

B. A 23 de Janeiro de 2009 foi proferida sentença a declarar a sociedade referida em A), insolvente, tendo a sentença transitada a 26 de Fevereiro de 2009 - cfr. certidão de fls. 196 a 205;

E. Pelo ofício n.º 19148 foi o oponente notificado para exercer o seu direito de audição - cfr. fls. 141;

G. Por sua vez, na informação que antecede o despacho referido em F), consta “tendo em conta que os processos n.º 1821200101001288, 181200801055399 e 1821200801123068 se encontram na mesma fase e, por economia processual, fez-se a apensação ao pef 182 1200101001288, que assim fica a constar como principal.

Por despacho de 13 de Outubro de 2009, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos I, foi feita a notificação dos responsáveis subsidiários A....., nif, C....., nif e D....., nif, para exercerem o direito de audição no prazo de 15 dias. Findo o referido prazo, nada disseram.

Assim, na ausência de quaisquer alegações, será de reverter a execução fiscal contra os responsáveis antes identificados.” - cfr. fls. 49;

F. A 02 de Dezembro de 2009 foi lavrado despacho de reversão contra o oponente, no qual consta “tendo em conta a informação que antecede, proceda-se à citação dos responsáveis subsidiários nela identificado, nos termos do artigo 160º do CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário, que deve conter a verificação dos pressupostos referidos no n.º 2 do artº 153º do CPPT, para pagar no prazo de 30 dias, a dívida exequenda que contra eles reverteu, ou dentro do mesmo prazo requerem o pagamento em regime prestacional nos termos do artº 196º do mesmo diploma, a dação em pagamento referida no artigo 201º ou deduzirem oposição judicial com os fundamentos do artº 204º, ambos do CPPT.”-cfr. fls. 49.

Sobre as exigências de fundamentação dos actos administrativos-tributários tem entendido este Supremo Tribunal que: *“É inquestionável que a administração tributária tem o dever de fundamentar os actos que afectem os direitos ou os legítimos interesses dos contribuintes, em conformidade com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 124º do CPA e 77º da LGT.*

Tal como a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir, a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que através dos seus termos se apreendam os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do acto; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação.

É também incontroverso que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a determinada deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa.

Assim, a fundamentação deve ser entendida como a obrigação de enunciar (de modo directo ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o órgão decisor, esclarecendo o respectivo destinatário das razões que o motivaram e do porquê do sentido decisório, visando proporcionar ao administrado o conhecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto. Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o art. 487º, n.º 2, do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o acto.

Contudo, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exactidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. Com efeito, o discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.”, cfr. acórdão datado de 10/09/2014, recurso n.º 01226/13.

Como ressuma do probatório, e bem assim dos documentos a que ali se faz referência, não há qualquer dúvida que além de terem sido realizadas diligências no sentido de indagar da existência de bens da devedora originária -não se tendo encontrado nenhuns-, estava documentalmente provada nos autos a sua falência.

Ou seja, antes da prolação do despacho que ordenou a audição prévia do oponente, preparatória do despacho de reversão, já se encontrava provada nos autos (ainda que indiciariamente) a insuficiência económica da devedora originária nos termos do disposto no artigo 23º, n.º 2 da LGT.

Porém, não se vê que deva constar da fundamentação do acto que ordena a reversão, cfr. artigo 23º, n.º 1 da LGT, a referência às diligências adoptadas no sentido de averiguar *da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários*, nos termos do disposto naquele n.º 2, posto que, nos termos do disposto no artigo 23º, n.º 4 e 77º, n.º 1 da LGT, a fundamentação das decisões adoptadas pela AT deverá ser considerada suficiente quando seja feita uma *sucinta exposição das razões de facto e de direito que as motivaram*, ou seja, a decisão em si mesma não precisa de abranger a enunciação das diligências efectuadas no sentido de apurar os circunstancialismos fácticos legalmente previstos que permitem e justificam a tomada da decisão, cfr. entre outros, acórdão datado de 06/02/2013, recurso n.º 01087/12.

E, assim sendo, temos de concluir que está errada a apreciação feita pelo Tribunal *a quo* quando na sentença afirma que o despacho em crise não se encontra devidamente fundamentado porque aí não consta *qualquer referência a diligências efectuadas para apurar que a devedora originária não é possuidora de bens passíveis de satisfazer o pagamento da dívida exequenda.*

Também nesta mesma sentença se conclui por tal ilegalidade do despacho de reversão -falta de fundamentação-, porque nesse mesmo despacho não é feita referência ao facto de a devedora originária não ser possuidora de bens passíveis de satisfazer o pagamento da dívida exequenda.

Dispõe, especificamente o artigo 23º, n.º 4 da LGT, quanto à fundamentação do despacho de reversão que, a reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.

Já vimos que foi levada ao probatório da sentença recorrida o teor do despacho que ordenou a reversão e que tem o seguinte conteúdo, “*tendo em conta a informação que antecede, proceda-se à citação dos responsáveis subsidiários nela identificado, nos termos do artigo 160º do CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário, que deve conter a verificação dos pressupostos referidos no n.º 2 do artº 153º do CPPT, para pagar no prazo de 30 dias, a dívida exequenda que contra eles reverteu, ou dentro do mesmo prazo requerem o pagamento em regime prestacional nos termos do artº 196º do mesmo diploma, a dação em pagamento referida no artigo 201º ou deduzirem oposição judicial com os fundamentos do artº 204º, ambos do CPPT.*”.

Este acto apoia-se (remete para) na informação que o antecede da qual resulta o seguinte: “*tendo em conta que os processos n.º 1821200101001288, 181200801055399 e 1821200801123068 se encontram na mesma fase e, por economia processual, fez-se a apensação ao pef 182 1200101001288, que assim fica a constar como principal.*

Por despacho de 13 de Outubro de 2009, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos 1, foi feita a notificação dos responsáveis subsidiários A....., nif, C....., nif e D....., nif, para exercerem o direito de audição no prazo de 15 dias.

Findo o referido prazo, nada disseram.

Assim, na ausência de quaisquer alegações, será de reverter a execução fiscal contra os responsáveis antes identificados.”.

Também esta informação faz apelo à audição prévia preparatória que foi devidamente notificada ao recorrido e realça que o mesmo nada disse quanto à mesma.

Sendo que nessa audição prévia, tal como consta de fls. 141, foi dado a conhecer ao mesmo recorrido as razões de facto e de direito pelas quais se impunha a reversão da execução fiscal contra si, onde se incluiu a referência à falta ou insuficiência de bens da devedora originária à qual, aliás, o recorrido faz referência na petição inicial, revelando ser conhecedor de tal facto, cfr. artigos 5º e 12º, e não tendo nesse seu articulado invocado o vício agora em apreciação.

Ou seja, o despacho que ordena a reversão é o culminar de um procedimento no qual o recorrido teve oportunidade de participar activamente, nada tendo dito.

Estando legalmente autorizada a fundamentação por remissão, cfr. artigo 77º, n.º 1 da LGT, e podendo essa fundamentação ser efectuada de forma sumária, cfr. n.º 2 do mesmo preceito legal, ainda que deva obedecer ao disposto no artigo 23º, n.º 4, já citado, não há dúvida que no caso concreto o recorrido ficou a saber com exactidão quais as razões de facto e de direito que justificaram a reversão da execução contra si.

Conforme se decidiu no acórdão datado de 10/09/2014, acima citado, a fundamentação deve ser entendida como a obrigação de enunciar (de modo directo ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o órgão decisor, esclarecendo o respectivo destinatário das razões que o motivaram e do porquê do sentido decisório, visando proporcionar ao administrado o conhecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto.

Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o art. 487º, n.º 2, do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o acto.

E tendo nós que concluir, face à concreta e específica tramitação do procedimento que conduziu à prolação do despacho impugnado, que o recorrido ficou em condições de conhecer com segurança as razões pelas quais a execução seria revertida contra si, não podemos afirmar, tal como se faz na sentença recorrida, que tal despacho não se encontre formalmente fundamentado.

Conclui-se, assim, que deve proceder o recurso que nos foi dirigido, impondo-se a revogação da sentença recorrida.

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;
- ordenar a baixa dos autos ao tribunal *a quo* para que aí prossigam a sua tramitação normal, se nada mais obstar.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* – *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.**Assunto:**

Imposto de selo. Imóvel. Transmissão para efeitos fiscais. Valor tributário. Justificação notarial. Usucapião. Avaliação.

Sumário:

Apurada que está a qualidade de terreno urbano escrito na matriz objecto de escritura de justificação notarial e que o valor patrimonial desse terreno, encontrado mediante adequado processo de avaliação, a requerimento do próprio contribuinte e não impugnado, era outro, superior ao declarado na respectiva escritura pública de justificação, nos termos do disposto nos artigos 5.º, n.º 1, alínea r) e 13.º, n.ºs 1 e 2 do CIS (Código do Imposto do Selo) e 15.º, n.º 1 do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis), a liquidação do imposto de selo devido há-de ser feita tendo em conta o valor que foi fixado através do processo de avaliação referido.

Processo n.º 1422/14-30.

Recorrentes: A..... e Outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A..... e B....., inconformadas, recorreram da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 16 de Julho de 2014, que julgou improcedente a impugnação que haviam deduzido tendo por objecto as liquidações de Imposto de Selo relativas aos prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana da freguesia do, em Lisboa, sob os n.ºs 433, 440, 2210 (ex-441), 442, 2209 (ex-443), 444 a 452, 2208 (ex-453), 2207 (ex-454), 455, 456, 2211 (ex-457), 2206 (ex-458), 459 e 460.

Alegaram, tendo concluído como se segue:

A. - Os prédios descritos no artigo 1º das presentes alegações de recurso, constavam já anteriormente registados na base de dados do serviço de finanças de Lisboa -9º Bairro, em nome do cônjuge e pai das ora Recorrentes;

B. - A usucapião tem sempre na sua base uma situação possessória e essa posse pode ter sido constituída *ex novo* pelo sujeito a quem a usucapião aproveita ou pode derivar da transmissão, a favor desse sujeito, de posse anterior;

C. - No caso dos prédios em causa nos presentes autos as ora Recorrentes sucederam na posse, respetivamente ao seu cônjuge e pai — C.....;

D. - As transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral (onde se inclui a usucapião) pelo cônjuge e descendente está isenta de imposto de selo, por força da “isenção *subjectiva*” inserta na alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo;

Ainda que assim não fosse, o que não se concebe e apenas por mera cautela de patrocínio se refere, sempre invocariam as Recorrentes que:

E. - Em sede de Imposto de Selo, a quantificação da obrigação tributária será efetuada a partir do valor dos prédios constante da matriz predial à data de outorga da respetiva escritura de justificação notarial conforme disposto nos artigos 5º, n.º 1, alínea r) e 13º, n.º 1 do CIS;

F. - No caso concreto, foram as próprias outorgantes que declararam, à data da escritura, serem donas de vinte e dois prédios urbanos, mas não detentoras de qualquer título formal que legitime o domínio dos mesmos;

G. - Na escritura pública de justificação notarial foi atribuído um valor a esses prédios urbanos, coincidente com o valor patrimonial constante das respetivas matrizes prediais urbanas à data da escritura;

H. - Encontrando-se aqueles naquela época inscritos na respetiva matriz predial urbana em nome das justificantes e ora Recorrentes;

I. - Os prédios justificados não se encontravam omissos;

J. - Com excepção do que respeita aos prédios com os artigos matriciais 453º, 454º e 458º, os prédios justificados não se encontravam inscritos sem valor patrimonial (o texto desta conclusão já inclui a correcção constante do requerimento de fls. 205 a 207);

L. - Termos em que é aplicável aos prédios em causa o disposto no artigo 13º do CIS que dispõe que o valor tributável dos imóveis para efeito de pagamento de imposto de selo é o que constava na matriz à data da escritura;

M. - Para efeitos de incidência do imposto de selo, em causa nos autos, nos termos dos já citados preceitos, deve ser considerado o valor patrimonial dos prédios urbanos objeto da escritura de justificação que é de € 571.545,87 euros (quinhentos e setenta e um mil quinhentos e quarenta e cinco euros e oitenta e sete cêntimos);

N. - O objeto de incidência em imposto de selo é o imóvel usucapido que, nos exatos termos da escritura de justificação, é integrado por uma realidade imobiliária (terreno e construção), objeto de posse que conduziu à usucapião;

O. - O valor tributável da aquisição por usucapião terá de ser o valor patrimonial tributário do prédio adquirido, no momento do nascimento da obrigação tributária, tal como a lei fiscal o configura, ou seja, à data da celebração da escritura pública de justificação notarial;

P. - O artigo 27º n.º 2 do referido DL n.º 287/2003, de 12-11 dispõe que, o regime de liquidação nele previsto, não prejudica a aplicação das regras específicas constantes do CIS, como é o caso da regra constante do artº 13º n.º 1, 1ª parte do CIS;

Q. - O artigo 13º n.º 1 primeira parte do CIS faz uma distinção clara entre os prédios inscritos e com valor patrimonial, e os prédios omissos e/ou inscritos na matriz sem valor patrimonial;

R. - Apenas remetendo para o valor patrimonial apurado após nova avaliação quando os prédios se encontram omissos e/ou inscritos na matriz sem valor patrimonial;

S. - O que não sucede no caso dos presentes autos;

T. - Face do exposto, ao decidir como decidiu, a douda sentença incorreu em erro de julgamento de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação das normas legais citadas.

NESTES TERMOS, DEVE SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO E, EM CONSEQUÊNCIA, SER REVOGADA A SENTENÇA RECORRIDA, A QUAL, DEVERÁ SER SUBSTITUÍDA POR OUTRA QUE JULGUE PROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL APRESENTADA PELAS RECORRENTES E ANULE OS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO IDENTIFICADOS E/OU OS SUBSTITUA POR OUTROS QUE APLIQUEM UMA TAXA DE DEZ POR CENTO DE IMPOSTO DE SELO SOBRE O VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS DAS RECORRENTES À DATA DA CELEBRAÇÃO DA ESCRITURA DE JUSTIFICAÇÃO NOTARIAL.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela incompetência em razão da hierarquia, para o conhecimento do presente recurso deste STA, entendendo ser competente para o efeito o TCA-Sul. No essencial o Ministério Público entendeu que no caso concreto das conclusões A e C das alegações de recurso, enunciam factos não contemplados no probatório da sentença, bem como a conclusão J contraria a proposição fáctica inscrita no n.º 5 do probatório.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público, vieram as recorrentes pronunciarem-se no sentido de o STA ser o tribunal competente para conhecer do presente recurso, sendo que, além do mais, declaram abandonar e corrigir o segmento das alegações em que se faz referência a matéria de facto, mas se assim não fosse entendido requereram desde já a remessa ao TCA-Sul.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) Foi outorgada, a 10 de outubro de 2007, no cartório notarial de, escritura de atualização de descrição predial e justificação, na qual as ora impugnantes, enquanto primeiras outorgantes, declararam ser donas e legítimas possuidoras há mais de vinte anos do prédio urbano descrito na primeira conservatória do registo predial de Lisboa, sob o número 1.135, e inscrito na matriz da freguesia do, concelho de Lisboa, sob os art.ºs 433 e 440 a 460, com o valor patrimonial tributário de 571.545,87 Eur., invocando a usucapião para estabelecer novo trato sucessivo no registo predial (cfr. fls. 17 a 25).

2) Foi outorgada, a 16 de julho de 2008, no cartório notarial de, escritura de retificação e aditamentos, na qual as ora impugnantes, enquanto primeiras outorgantes, na sequência do instrumento notarial mencionado em 1), especificaram características dos então artigos matriciais 453, correspondente ao artigo provisório 2208, 454, correspondente ao artigo provisório 2207, 458, correspondente ao artigo provisório 2206, e 459 (cfr. fls. 28 a 34).

3) Na sequência do mencionado em 1) e 2), na 1ª conservatória do registo predial de Lisboa, relativamente ao prédio descrito sob o n.º 1135, correspondente às matrizes n.ºs 433, 440, 2210 (ex-441), 442, 2209 (ex-443), 444 a 452, 2208 (ex-453), 2207 (ex-454), 455, 456, 2211 (ex-457), 2206 (ex-458), 459 e 460, foi efetuada a inscrição, correspondente à Ap. 1810, de 13.04.2009, da aquisição por usucapião pelas ora impugnantes (fls. 12 a 14).

4) À data da outorga das escrituras mencionadas em 1) e 2), os artigos matriciais n.ºs 433, 440, 2210 (ex-441), 442, 2209 (ex-443), 444 a 452, 455, 456, 2211 (ex-457), 459 e 460, tinham valor patrimonial tributário atribuído (fls. 17 a 25, 28 a 34 e 99 a 105).

5) À data da outorga das escrituras mencionadas em 1) e 2), os artigos matriciais n.ºs 453, 454 e 458, que vieram a corresponder aos artigos 2208, 2207 e 2206, respetivamente, não tinham valor patrimonial tributário atribuído (fls. 28 a 34 e 99 a 105).

6) As impugnantes, a 30.01.2008, participaram, junto dos serviços da administração tributária (AT), a justificação notarial de aquisição por usucapião do prédio mencionado em 3) e, em data não concretamente apurada, apresentaram declarações para inscrição ou atualização de prédios urbanos na matriz por motivo de 1ª transmissão na vigência do IMI (fls. 45 a 52 e 73 e 74, do processo administrativo).

7) Na sequência do mencionado em 6), foi efetuada a avaliação dos prédios correspondentes aos artigos matriciais mencionados em 3), da qual resultou um valor patrimonial total de 1.978.000,00 Eur., correspondente a:

Verba	Artigo	Valor
Verba 1	433	4 300,00
Verba2	440	13 240,00
Verba3	2210(ex-441)	118 290,00
Verba4	442	135 400,00
Verba5	2209(ex-443)	66 100,00
Verba6	444	131 920,00
Verba7	445	9 040,00
Verba8	446	278 240,00
Verba9	447	53 590,00
Verba10	448	172 100,00
Verba11	449	510,00
Verba12	450	6 150,00
Verba13	451	225 960,00
Verba14	452	253 660,00
Verba15	2208(ex-453)	34 930,00
Verba16	2207(ex-454)	34 930,00
Verba17	455	147 990,00
Verba18	456	90 930,00
Verba19	2211(ex-457)	111 950,00
Verba20	2206(ex-458)	75 600,00
Verba21	459	8 310,00
Verba22	460	4 860,00

8) No seguimento do referido em 6) e 7), a AT emitiu as liquidações de imposto de selo, nºs 745672, em nome da impugnante A....., e 745673, em nome da impugnante B....., no valor de 98.900,00 Eur., cada uma, considerando, cada uma delas, como respetiva matéria coletável, 989.000,00 Eur. (fls. 35 e 36, dos autos, e fls. 75 e 76, do processo administrativo).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido e, previamente, a questão da competência suscitada pelo Ministério Público.

Se bem se depreende das primeiras 4 conclusões deste recurso as recorrentes pretendem que o Tribunal se pronuncie sobre a isenção do imposto de selo de que beneficiam e que lhes foi liquidado nos termos do disposto na alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo.

Com interesse, escreveu-se na sentença recorrida a propósito da delimitação das questões a apreciar:

“(…)

A questão a decidir nos presentes autos consiste em saber se as liquidações em crise são ilegais, em virtude de o valor resultante da avaliação patrimonial tributária apenas poder ser considerado para efeitos de liquidação de imposto de selo no caso de prédios omissos na matriz ou sem valor patrimonial tributário, sendo que, quando este exista, deve ser considerado o valor patrimonial tributário (VPT) à data da transmissão.

(…)

Ora, no caso dos autos, não sendo controvertido que o facto tributário está sujeito a IS, as impugnantes entendem que, no entanto, o valor patrimonial tributário resultante da primeira avaliação na vigência do CIMI não pode ser considerado como base tributável, devendo ser considerado, sim, o VPT à data da transmissão....”.

Como daqui claramente resulta, a questão da isenção do imposto de selo de que poderiam beneficiar as recorrentes não foi colocada ao Tribunal *a quo*, isto é, não foi suscitada pelas partes ou pelo Ministério Público em primeira instância, nem aí foi conhecida *ex officio*.

Como é bem sabido os recursos ordinários visam a reapreciação da decisão proferida pelo tribunal recorrido, reapreciação essa que se encontra balizada pelos mesmos circunstancialismos de facto e de direito que definiram a actuação daquele tribunal, ou seja, o tribunal de recurso, salvo as questões ou matérias de conhecimento oficioso obrigatório, não pode pronunciar-se sobre questões novas, ou seja, sobre fundamentos e pedidos que não foram devida e tempestivamente invocados pelas partes na instância recorrida, cfr. ac. deste Supremo Tribunal, datado de 05/11/2014, rec. n.º 01508/12.

Face a esta doutrina, que é pacífica quer na jurisprudência, quer na doutrina nacionais, é manifesto que este Supremo Tribunal não pode agora conhecer da eventual isenção do imposto de selo de que poderiam beneficiar as recorrentes uma vez que se trata de questão nova que apenas foi colocada pela primeira vez neste recurso que agora apreciamos, não tendo sido objecto de apreciação na sentença recorrida porque até à sua prolação não havia sido suscitada.

E como também não se trata de questão de conhecimento oficioso não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de tal questão no âmbito do presente recurso.

Estando, assim, excluída do âmbito de conhecimento deste recurso a questão suscitada pelas recorrentes nas suas primeiras 4 conclusões, perde qualquer utilidade a apreciação da questão da incompetência suscitada pelo Ministério Público, sendo que relativamente à conclusão J), as recorrentes corrigiram-na nos termos da matéria de facto levada ao probatório no ponto 5.

Não se colocando, assim, a necessidade da apreciação da questão da competência deste Supremo Tribunal, resta conhecer do recurso que nos vem dirigido e somente relativamente à questão de saber se ocorre o erro de julgamento da sentença recorrida e que passa por saber, tal como ali se identificou, se *as liquidações em crise são ilegais, em virtude de o valor resultante da avaliação patrimonial tributária apenas poder ser considerado para efeitos de liquidação de imposto de selo no caso de prédios omissos na matriz ou sem valor patrimonial tributário, sendo que, quando este exista, deve ser considerado o valor patrimonial tributário (VPT) à data da transmissão.*

Como bem se refere na sentença recorrida esta questão já foi tratada por este Supremo Tribunal em sentido contrário àquele que é propugnado pelas recorrentes nos acórdãos datados de 26/11/2008, rec. n.º 0376/08, e de 27/02/2013, rec. n.º 0981/12.

E nessa mesma sentença seguiu-se o entendimento já anteriormente explicitado em tais acórdãos, acabando por não se dar procedência à presente impugnação.

Lidas atentamente as alegações de recurso podemos surpreender que as recorrentes nada trazem de novo quanto a esta questão que já não tivesse sido suficientemente rebatido em tais acórdãos e que a sentença recorrida, de forma muito meticulosa, seguiu na sua fundamentação e decisão.

Escreveu-se na sentença recorrida:

“Como referido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 20/02/2010 (Processo: 0773/09):

“[E]mbora sendo uma forma de aquisição originária (cfr. arts. 1287º e segts. do CCivil), a usucapião é, para efeitos fiscais, considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, que ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou transmissão: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial... “(sublinhado nosso).

Com efeito, tal decorre da leitura conjunta dos art. 1º, n.º 3, al. a), 2º, n.º 2, al. b), 3º, n.ºs. 1 e 3, al. a), e 5º, al. r), todos do CIS.

A este propósito, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.11.2008 (Processo: 0376/08), no qual se escreveu:

“Como é sabido, o denominado imposto de selo tem uma natureza muito discutida na doutrina, sendo cobrado em situações heterogéneas, algumas vezes para cobrança de taxas e preços.

Não existe uma norma geral de incidência, sendo esta definida casuisticamente na Tabela Geral do Imposto do Selo, para que remete o Regulamento do Imposto do Selo (cfr. art. 1º do CIS, na redacção do Decreto-Lei n.º 287/03 de 12/11, aqui aplicável), indicando, sob a epígrafe “incidência objectiva”, que este imposto recai sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral.

Em geral, porém, pode dizer-se que o imposto do selo visa “tributar circulações de riqueza, de bens, de valores” (vide Soares Martinez, in Direito Fiscal, 7ª ed., pág. 597).

A Tabela Geral do Imposto do Selo prevê, no seu n.º 1.2, como factos incidentes de imposto de selo as “aquisições gratuitas de bens, incluindo por usucapião”.

Por outro lado, estabelece o art. 5º, n.º 1, alínea r) do CIS que “a obrigação tributária considera-se constituída... nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial”.

E o art. 13º do mesmo diploma legal, estabelece que:

“1 - O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial. 2 - No caso de imóveis e direitos sobre eles incidentes cujo valor não seja determinado por aplicação do disposto neste artigo e no caso do artigo 24.º do CIMT, é o valor declarado ou resultante de avaliação, consoante o que for maior”.

Dispõe, ainda, o art. 15º, n.º 1 do CIMI, na redacção de então, que “enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI,

aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor, sem prejuízo, quanto a prédios arrendados, do disposto no artigo 17º”.

Ora, no caso dos autos, não sendo controvertido que o facto tributário está sujeito a IS, as impugnantes entendem que, no entanto, o valor patrimonial tributário resultante da primeira avaliação na vigência do CIMI não pode ser considerado como base tributável, devendo ser considerado, sim, o VPT à data da transmissão.

Vejamos.

Nos termos do art. 13.º, do CIS:

“1 - O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.

2 - No caso de imóveis e direitos sobre eles incidentes cujo valor não seja determinado por aplicação do disposto neste artigo e no caso do artigo 14.º do CIMT, é o valor declarado ou o resultante de avaliação, consoante o que for maior”.

Por seu turno, nos termos do art. 14.º, do CIMT, para o qual remete o n.º 2 do referido art. 13.º:

“2- Quando houver de proceder-se à avaliação de bens imóveis, à discriminação ou à destrinça de valores patrimoniais tributários de prédios já inscritos na matriz, todas as diligências, procedimentos e critérios de avaliação serão os estabelecidos no CIMI.”

No caso dos autos, há que, desde logo, distinguir entre os prédios que, à data da aquisição por usucapião, tinham valor patrimonial tributário e os que não tinham.

Assim, quanto a estes últimos, referidos em 5), do probatório, mesmo atendendo à interpretação feita pelas impugnantes, no que respeita ao alcance do disposto no n.º 1 do art. 13.º, do CIS, dúvidas não há que o valor a considerar é o valor patrimonial tributário resultante da primeira avaliação na vigência do Código do IMI (CIMI).

No que respeita aos demais casos, entendem as impugnantes que o n.º 1 do art. 3.º, do CIS, impõe que seja considerado o VPT à data da transmissão e não o apurado posteriormente.

In casu, a transmissão que esteve na base das liquidações em crise foi a primeira transmissão na vigência do CIMI, como resulta da matéria de facto provada.

Assim, não obstante o teor do n.º 1 do art. 13.º, do CIS, há que atender ao disposto no seu n.º 2 que, por sua vez, remete para o art. 14º do CIMT, que, por seu turno, determina que, quando haja que se proceder à avaliação, os procedimentos a seguir serão os previstos no CIMI. No mesmo sentido, veja-se o art. 38.º, do CIS.

Por seu turno, o procedimento de avaliação dos prédios urbanos encontra-se previsto nos arts. 37.º e ss. do CIMI.

Ora, no caso dos autos, como referido, a transmissão em causa foi a primeira na vigência do CIMI, que implica, necessariamente, que seja desencadeado, como foi, o procedimento de avaliação, tal como referido no n.º 1 do art. 14º do CIMT.

Tal decorre expressamente do disposto no art. 27.º, n.º 2, alínea a), do regime transitório constante do DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, que remetia para o disposto no art. 15º, n.º 1 do mesmo diploma, que, à época, dispunha que “[e]nquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor”.

Como tal, atendendo ao disposto no n.º 2 do art. 13º do CIS, para efeitos de liquidação do IS, atende-se, nestes casos, ao valor declarado ou ao resultante de avaliação, consoante o que for maior.

A este propósito, chama-se à colação o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27.02.2013 (processo 0981/12), cuja situação apresenta grandes semelhanças com a dos presentes autos e no qual se escreveu:

“... [D]e acordo com o disposto no art. 13.º n.º 2 do mesmo Código [de Imposto de Selo], “(...) no caso do artigo 14º do CIMT, [o valor tributável dos bens imóveis] é o valor declarado ou o resultante de avaliação, consoante o que for maior”. Ora, o art. 14.º do CIMT refere-se à avaliação nos termos do CIMI, e dispõe no seu n.º 1 que “Quando houver de proceder-se à avaliação de bens imóveis, à discriminação ou à destrinça de valores patrimoniais tributários de prédios já inscritos na matriz, todas as diligências, procedimentos e critérios de avaliação serão os estabelecidos no CIMI”.

Do cotejo das normas legais invocadas, resulta, com clareza, que, sendo aplicadas ao caso concreto as disposições do CIMI, com a celebração da escritura de justificação notarial de aquisição por usucapião, nasceu para os Impugnantes a obrigatoriedade de apresentação da Declaração Modelo 1 do IMI, nos termos do disposto na alínea i) do n.º 1 do art. 13º, 14.º e 37.º do CIMI.

Ou seja, os Impugnantes, com a celebração de tal escritura, ficaram obrigados a apresentar tanto a Declaração Modelo 1 do IMI, como a declaração prevista no art. 26.º do CIS - o que até fizeram.

Acrescente-se que não são as normas do n.º 3 e 4 do art. 27º do DL n.º 287/2003 que impõem a obrigatoriedade da apresentação da Declaração Modelo 1 do IMI no caso de transmissões ocorridas após a entrada em vigor do Código (e das alterações ao CIS), e sim as normas do regime transitório

referidas (a) do n.º 2 do art. 27.º e n.º 1 do art. 5.º do DL n.º 287/2003), bem como o art. 13.º n.º 2 do CIS e o art. 4.º do CIMT, as quais remetem para o CIMI, mandando aplicar “todas as diligências, procedimentos e critérios de avaliação” desse Código.

Resta, no entanto, saber se a avaliação do imóvel resultante da entrega da declaração Modelo 1 do IMI, pode ter implicações na liquidação do Imposto do Selo, ou seja se pode ser utilizado o valor patrimonial tributário resultante da avaliação como base tributável do Imposto.

Ora, como acima já se tinha dito, tal resulta, sem qualquer margem para dúvidas, do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 27.º e do art. 15.º do DL n.º 287/2003, de 12-11.

(...) Assim, (...) resulta que, por virtude da celebração da escritura de justificação da aquisição por usucapião do imóvel identificado nos autos, os Impugnantes tinham que apresentar a Declaração Modelo 1 do IMI e a declaração a que se refere o art. 26.º do CIS e que o valor patrimonial tributário decorrente da avaliação efectuada ao imóvel tinha mesmo que servir de base tributável do Imposto do Selo devido por tal facto, o que significa que as liquidações impugnadas estão correctas e devem manter-se” (sublinhados nossos; v. igualmente o já citado Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.12.2008 - Processo: 0376/08).

Como tal, enquadrando-se a situação dos autos no quadro descrito supra, resulta que era obrigatória a realização de avaliação nos termos do CIMI, em virtude de se tratar da primeira transmissão na sua vigência, sendo o valor resultante da avaliação o valor a considerar, para efeitos de liquidação de IS, considerando ser superior ao declarado.

Logo, não assiste razão às impugnantes, não padecendo as liquidações em crise do vício que lhes é assacado.”.

Das alegações deste recurso que nos vem dirigido não resultam argumentos de autoridade ou suficientemente convincentes para que agora se possa alterar o decidido, uma vez que está conforme à doutrina que este Supremo Tribunal tem seguido em casos semelhantes; e não logrando as recorrentes em argumentar de forma a que se altere tal doutrina, a mesma tem que se manter, pelo que, o recurso improcede.

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

Custas pelas Recorrentes.

D.n.

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Maio de 2015.

Assunto:

Meio Processual Adequado. Impugnação Judicial. Acção Administrativa Especial.

Sumário:

A utilização do processo de impugnação judicial ou da acção administrativa especial depende do conteúdo do acto impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial, se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável a acção administrativa especial.

Processo n.º 1958/13-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1— A....., Lda, com os demais sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou procedente a excepção da inadmissibilidade legal do meio processual de impugnação judicial e absolveu a Fazenda Pública da instância.

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

a) *Quando o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações, para além da extemporaneidade, aprecie ou se pronuncie sobre o mérito e a legalidade das liquidações, deve entender-se que a impugnação judicial é meio idóneo para controverter judicialmente a decisão administrativa.*

b) *Nos termos do artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, em ordem à “celeridade da justiça tributária” e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena — cfr. n.os 1 e 2 — deverá ser ordenada a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”, procurando evitar-se que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o tribunal deixe de se pronunciar sobre o mérito da causa.*

c) *Se o efeito jurídico pretendido pelo impugnante for compatível com a Acção Administrativa Especial tendo em conta o alegado, o pedido “a final” de procedência da “impugnação” abrange perfeitamente a procedência do meio processual para o qual se determinar a convolação. Pelo que, obviamente, o pedido, formulado em termos formal e materialmente adequados ao processo de impugnação judicial pela referência à “anulação das liquidações”, não implica tour ⁽¹⁾ court a impossibilidade da convolação, se for possível interpretá-lo restritivamente em termos formais, tendo em conta o teor do material alegado pelo “impugnante”.*

d) *Ora, contrariamente ao invocado pelo Tribunal, os doze primeiros artigos da p.i., referem-se precisamente à admissibilidade do pedido de revisão oficiosa das liquidações e à sua não - extemporaneidade, tendo a recorrente, ademais, na alegação décima terceira, referido expressamente que a não apreciação do peticionado em sede administrativa faria a AT incorrer em vício de procedimento, sendo tal actuação ilegal.*

e) *Nestes termos, considera-se que o Tribunal “a quo” incorreu num erro de julgamento ao considerar que nada fora alegado que fosse susceptível de merecer apreciação em sede de Acção Administrativa Especial e, conseqüentemente, deve ser decretada a convolação para este meio processual porquanto a recorrente reagiu ao despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, insurgiu-se quanto à decisão administrativa que o considerou extemporâneo e pediu, também, a procedência da impugnação nessa parte.*

f) *Admitindo-se que outra solução venha a ser dada por esse Venerando Tribunal, então a responsabilidade pelo pagamento das custas deve recair na AT, porquanto foi esta que induziu em erro a ora recorrente na utilização do meio processual da impugnação, conforme resulta do teor da notificação de fls.*

Termos em que, e nos mais de direito com o douto suprimento dos Senhores Venerandos Conselheiros, se pede que o presente recurso seja julgado procedente, e, em consequência, seja convolada a impugnação judicial em acção administrativa especial, ou quando assim não seja, se condene a AT no pagamento das respectivas custas, assim se fazendo Justiça.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 - O Exmº Procurador-geral Adjunto emitiu parecer a fls. 309 e segs., pronunciando-se pelo provimento do recurso, com a seguinte fundamentação que, na parte mais relevante se transcreve:

«(...) Ora, o que resulta da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferido pelo senhor director distrital de finanças (cuja fundamentação abrange tanto o que consta no despacho como na informação que o precede, uma vez que remeteu para esta, apondo o seu “concordo”) é que este entendeu não se mostrarem reunidos os pressupostos previstos no citado normativo. Por um lado por ter decorrido o prazo de reclamação administrativa e o pedido não ser admissível à luz da 1ª parte do preceito; E por outro lado por não ter havido erro imputável aos serviços e nessa medida não ser enquadrável na 2ª parte do mesmo preceito legal. Mas ao conhecer do erro imputável aos serviços (erro de facto ou de direito) a decisão pronuncia-se sobre a legalidade do acto de liquidação.

Ou seja, a decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário conheceu da legalidade do acto tributário. E nesta medida o aqui Recorrente podia lançar mão da impugnação judicial. Como se deixou exarado no acórdão do STA de 08/07/2009 (recurso n 0306/09), «Se o acto administrativo em matéria tributária comporta a apreciação do de liquidação, a legalidade deste último, não obstante não ser ele o objecto imediato do recurso, é nele indirectamente apreciada pelo tribunal, justificando-se, por este motivo, a adopção do processo judicial de impugnação. Já se o acto administrativo não comporta a apreciação do de liquidação, não há razão para seguir a forma do processo de impugnação judicial, melhor cabendo a do recurso contencioso. Assim, e em regra, o acto que indefere o pedido de revisão de um acto tributário de liquidação deve atacar-se através da impugnação judicial, pois esse acto aprecia a legalidade da liquidação, não a reconhecendo, e esta questão vai ser submetida ao tribunal, no processo de impugnação».

Ao indeferir o pedido com base na falta de pressupostos legais por, nomeadamente, não se verificar erro imputável aos serviços, a decisão do senhor director distrital de finanças pronuncia-se sobre a legalidade do acto de liquidação, e nessa medida o meio adequado de impugnação contenciosa a utilizar contra a mesma é a impugnação judicial e não a acção administrativa especial.

Tendo decidido em sentido contrário, a decisão recorrida não pode manter-se, motivo pelo qual se nos afigura que o recurso se mostra procedente, devendo aquela decisão ser revogada, determinando-se a baixa dos autos à 1ª instância para ali a acção ser admitida e apreciada.»

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Na primeira instância apurou-se em a seguinte matéria de facto:

«1- A impugnante foi inspeccionada aos exercícios de 2001 e 2002, no âmbito e após o qual, com data de 18/2/2004, foi elaborado o relatório final de fls. 28 e seguintes do PA apenso, que se dá por integralmente reproduzido, destacando os capítulos I e III.

2- Em face dos factos invocados nos capítulos, supra, em suma falsidade de determinadas facturas, despesas de deslocação em que se não discriminava os beneficiários e despesas em 2002 consideradas confidenciais (250.000 €) foram efectuadas, à matéria colectável, correcções aritméticas.

3- Este relatório final foi aprovado por despacho de 9/8/2004 do Sr. Director de Finanças Adjunto de Coimbra, com invocação de competência delegada, que determinou a tributação autónoma em IRC nos termos ali propostos.

4- Por carta registada com AR de 17/8/2004 foi a Impugnante notificada dos relatório e despacho supra.

5- Em execução daquele despacho foram emitidas em 14/3/2005 e em 16/3/2005, respectivamente, as liquidações de IRC mais juros compensatórios acima identificadas.

6- A impugnante foi notificada destas liquidações e não deduziu reclamação graciosa nem impugnação judicial contra as sobreditas nos 90 dias seguintes.

7- Em 24/7/2009 apresentou requerimento dizendo solicitar, ao abrigo do artigo 78º n.º 1 da LGT, a revisão dos actos tributários das sobreditas liquidações.

8 - Sobre tal pedido recaiu a informação n.º 1169 de 28/10/2009, com projecto de indeferimento do pedido cuja cópia é fls. 218 e sgs. dos autos e aqui se dá como reproduzida.

9- Sobre esta informação incidiu o despacho de 3/11/2009 do Sr. Director de Finanças de Coimbra que se passa a transcrever:

Despacho:

Concordo. Com os fundamentos da informação que segue, na linha, de resto, da interpretação dada ao artigo 78º da LGT pelo acórdão do STA nº065/09, de 15/04/2009 (wdgsi.pt), segundo o qual “nos casos em que o pedido de revisão do acto tributário é apresentado no prazo de 120 dias, a contar dos factos referidos no art. 102º n.º 1 do CPPT, é de entender que não há razão para que o Estado se dispense do dever de reparar integralmente os danos provocados pelos actos ilegais, com plena reconstituição da situação jurídica que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado, o que significa, assim, que o pedido de revisão do acto tributário feito no prazo de reclamação graciosa deverá ser considerado como uma verdadeira reclamação Mas, acrescenta aquele aresto que “A mesma argumentação não vale, porém, para os casos em que o pedido de revisão é apresentado fora do prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no artigo 102º, n.º 1 do CPPT”. (sublinhado nosso), porque já se fazem sentir as razões de segurança jurídica que justificam o estabelecimento de preclusão de direitos de anulação de actos tributários, o pedido será indeferido.

Notifique-se para o exercício do Direito de Audição.

10- Notificada deste despacho e para se pronunciar, querendo, relativamente ao indeferimento preconizado, a Impugnante nada disse no prazo cominado.

11- Por informação de 20/11/2009, cujo teor a fs. 222 e 223 dos autos aqui se dá como reproduzido, foi proposto a conversão em definitivo, do despacho transcrito em 9.

12- Na mesma data o chefe da divisão de tributação e cobrança exarou nesta última informação o seguinte parecer:

“Confirmando a presente informação no sentido de ser convertido em definitivo o despacho de 03.11.2009 que projectou o indeferimento do pedido de revisão abaixo identificado. À consideração superior.”

13 - Sobre este parecer recaiu o seguinte despacho do Sr. Director de Finanças, de 20/11/2009: “Concordo”.

6. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se a decisão recorrida padece de erro de julgamento por considerar que, no caso vertente, a impugnação judicial não é o meio processual adequado para impugnar a decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário, e, a não ser assim entendido, se é admissível a convalidação da petição inicial em acção administrativa especial.

A decisão sindicada (fls. 227 e sgs.) considerou que do indeferimento do pedido de revisão dos actos tributário com base na sua intempestividade cabia acção administrativa especial.

Todavia ponderou o Tribunal recorrido que tanto o pedido — anulação das liquidações — como a causa de pedir — não verificação dos pressupostos de facto e de direito das liquidações — não se adequavam à forma de processo de acção administrativa especial, motivo pelo qual entendeu não ser admissível a convalidação da acção. E, por isso, julgou procedente a excepção da inadmissibilidade legal do meio processual de impugnação judicial e absolveu a Fazenda Pública da instância.

Não conformada a impugnante interpôs o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- A decisão que apreciou o seu pedido de revisão dos actos tributários, para além de se pronunciar sobre a respectiva extemporaneidade, apreciou igualmente a matéria da legalidade dos actos de liquidação questionada pelo Requerente, pelo que aquela decisão não se cingiu ao requisito de forma, como pressupõe a sentença recorrida. Conclui, assim, que a impugnação judicial é o meio processual adequado.

-E que, caso assim não seja entendido, também nada obsta à sua convalidação para acção administrativa especial, uma vez que é admissível que o pedido de anulação dos actos tributários seja convertido na anulação da decisão de indeferimento.

6.1 Do meio processual adequado para impugnar a decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário.

Decorre do artº 95º, n.º 1 da Lei Geral Tributária “o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos segundo as formas de processo prescritas na lei”.

Por sua vez decorre do artº 97º, n.º 1, alínea d) e n.º 2 do CPPT que são impugnáveis “os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”, e recorríveis os “os actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”.

Com base nesta formulação legal a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo vêm entendendo que a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA) depende do conteúdo do acto impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/acção administrativa especial (vide neste sentido, entre outros, os Acórdãos desta secção de 02.07.2014, recurso 1950/13, de 28.05.2014, recurso 1263/13, de 29.02.2012, recurso 441/11, de 08.07.2009, recurso 306/09, de 02.02.2005 recurso 1171/04, de 16.02.2005, recurso 960/04 e de 20.05.2003, recurso 305/03, todos in www.dgsi.pt, e ainda a Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pag. 713, Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume II, pag. 54.

Como salienta Jorge de Sousa, ob. citada, comentário ao art. 97º do CPPT, no «que concerne aos actos proferidos em processo de revisão oficiosa ou de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, a impugnação judicial só será o meio processual adequado quando o acto a impugnar contiver efectivamente a apreciação da legalidade de um acto de liquidação. Se no acto praticado em processo desses tipos não se chegou a apreciar a legalidade do acto de liquidação, por haver qualquer obstáculo a tal conhecimento (como a intempestividade ou a ilegitimidade do requerente ou recorrente), o meio de impugnação adequado será a acção administrativa especial, como decorre do preceituado no n.º 2 deste art. 97º, pois se tratará de um acto que não aprecia a legalidade de um acto de liquidação. Embora não seja usual a determinação do meio judicial adequado através do conteúdo do acto e não da sua natureza ou do procedimento administrativo ou tributário em que ele foi proferido, é claro que a alínea d) do n.º 1 e o n.º 2 deste art. 97º fazem depender a opção pela impugnação ou pela acção administrativa especial (recurso contencioso) do conteúdo do acto e não de qualquer outro factor.»

Revertendo ao caso dos autos a questão que se coloca é a de saber se o fundamento do indeferimento do pedido de revisão do acto tributário é a intempestividade do pedido ou a falta dos pressupostos legais do pedido de revisão face à inexistência de qualquer ilegalidade ou erro imputável aos serviços que afecte a validade dos actos de liquidação.

Ora no caso vertente resulta do probatório que o Director Distrital de Finanças indeferiu o pedido de revisão do acto tributário mediante despacho em que concordou com os fundamentos da informação prestada pela Divisão de Tributação e Cobrança daquela Direcção de Finanças, acrescentando ainda uma referencia ao acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 15.04.2009, proferido no recurso 065/09, cuja jurisprudência invocou para concluir ⁽²⁾ que, na linha da interpretação dada ao artº 78º do CPPT por aquele aresto, nos casos em que o pedido de revisão é apresentado fora do prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no art. 102.º, n.º 1, do CPPT não se fazem já sentir as razões de segurança jurídica que justificam o estabelecimento de preclusão de direitos de anulação de actos tributários.

Sucede que a informação que precede o referido despacho de indeferimento, exarado como se disse em concordância com tal fundamentação, não faz apenas referência ao decurso de prazos para concluir pelo indeferimento do pedido.

Tal informação alicerça a proposta de indeferimento do pedido de revisão na seguinte fundamentação: por um lado considerou-se que o pedido de revisão apresentado com fundamento em ilegalidade não foi apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa referido na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT; por outro lado entendeu-se não ter havido erro imputável aos serviços na medida em que as liquidações de IRC foram emitidas em tempo oportuno com origem nos documentos de correcção elaborados - DC 22.

Mais se ponderou que a liquidação teve por base o relatório da inspecção tributária em que se concluiu que a não consideração como custos do conjunto de facturas nele elencadas resulta do facto de se ter apurado que as mesmas não correspondiam a serviços prestados ao sujeito passivo e, por isso, não podiam ser considerados como custos para efeitos de IRC nos termos do artigo 23º do Código de IRC.

E, com base nesta argumentação, a proposta de indeferimento do pedido de revisão concluiu que não se verificou qualquer ilegalidade nem a existência de qualquer erro imputável aos Serviços (cf. probatório, ponto 8 e fls. 218 dos autos).

Em suma no caso vertente estava em causa a legalidade do acto tributário de liquidação, sendo que a decisão do director distrital de finanças ao indeferir o pedido de revisão com base na falta de pressupostos legais, nomeadamente por não se verificar erro imputável aos serviços, comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação

Assim, é de concluir que no presente caso, ao atacar contenciosamente aquele despacho pela via da impugnação judicial, e não por via de acção administrativa especial, a recorrente utilizou o meio processual adequado.

A sentença recorrida não pode, por isso, manter-se, devendo ser revogada.

7. Da impossibilidade de conhecimento em substituição

Atento o provimento do recurso e conseqüente revogação da sentença recorrida, coloca-se a questão da possibilidade de conhecimento, em substituição, das demais questões cuja apreciação foi julgada prejudicada.

Sucede que a sentença de primeira instância não fez qualquer explicitação dos factos que se deviam ter de considerar como relevantes e provados, nomeadamente para apreciação dos demais fundamentos de impugnação, que nem sequer apreciou, levando apenas ao probatório os factos que considerou suficientes para conhecimento da questão prévia da impropriedade do meio processual (cf. fls. 228 v.)

Também este Tribunal de recurso não dispõe, por sua vez, de base factual para decidir o recurso jurisdicional, uma vez que, face ao alegado pelas recorrentes, ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida, nem aqui pode estabelecer-se, por o Tribunal carecer de poderes de cognição em sede de facto.

Impõe-se por esse motivo, que os autos baixem à 1.ª instância a fim de que o tribunal recorrido conheça das demais questões que julgou prejudicadas pela solução dada ao litígio.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, baixando os autos à primeira instância, a fim de que tribunal recorrido conheça das demais questões que julgou prejudicadas pela solução dada ao litígio.

Sem custas.

7. Decisão:

Lisboa, 14 de Maio de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

(¹) Sic

(²) Aliás indevidamente, dado que naquele aresto não se conclui pelo indeferimento do pedido decorrido o prazo de 120 dias, mas sim no sentido de negar ao pedido de revisão a natureza de reclamação e, como tal, de fundamento de suspensão da execução nos casos em que seja apresentado fora do prazo da reclamação graciosa, ou seja, 120 dias.

A justificação de tal jurisprudência é a de que, se se admitisse tal interpretação, estaria aberto o caminho para a paralisação das execuções, com prejuízo para o interesse e erário público.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Impugnação judicial. IRS. Mais-Valias da Venda de Acções. Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho. Retroactividade. artigo 103.º, n.º 3 da CRP. artigo 12.º da LGT. artigo 12.º do Código Civil. Juros Indemnizatórios.

Sumário:

I — As alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho aplicam-se apenas aos factos tributários ocorridos em data posterior à da sua entrada em vigor (27 de Julho de 2010 — artigo 5.º da Lei n.º 15/2010).

- II — *Nas mais-valias resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários sujeitas a IRS como incrementos patrimoniais o facto tributário ocorre no momento da alienação (artigo 10.º n.º 3 do Código do IRS), sendo esse o momento relevante para efeitos de aplicação no tempo da lei nova, na ausência de disposição expressa do legislador em sentido diverso (artigos 12.º da LGT e do CC).*
- III — *A aplicação da Lei 15/2010, de 26 de Julho a mais-valias resultantes da alienação de acções detidas pelo seu titular durante mais de doze meses ocorrida em Maio de 2010 configura erro sobre os pressupostos de direito da liquidação, gerador do dever de pagamento de juros indemnizatórios, ex vi do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, porquanto por erro imputável aos serviços a liquidação judicialmente anulada determinou o pagamento de imposto superior ao devido.*

Processo n.º 13/15-30.

Recorrente: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorridos: A..... e outra.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 — A Autoridade Tributária e Aduaneira recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 2 de Setembro de 2014, que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por A..... e B....., do indeferimento parcial do recurso hierárquico tendo por objecto o acto de liquidação de IRS do ano de 2010, anulando-o na parte impugnada e condenando a Administração tributária ao pagamento de juros indemnizatórios *em razão do pagamento de imposto superior ao devido.*

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

i. *Visa o presente recurso reagir contra a douta Sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... e B....., casados, com os contribuintes n.ºs e, respectivamente, contra o Despacho que deferiu parcialmente o recurso hierárquico, interposto na sequência da decisão que negou provimento à reclamação graciosa, apresentada contra a liquidação n.º 2011 5002912994, referente ao IRS de 2010, na parte relativa ao imposto liquidado a título de tributações autónomas, e da qual resultou o valor a pagar de €478.657,56.*

ii. *A Fazenda Pública considera que a douta decisão do Tribunal a quo ora recorrida, não faz, salvo o devido respeito, total e acertada aplicação das normas legais aplicáveis ao caso sub judice. Vejamos,*

iii. *Na sequência da apresentação da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, foi emitida a liquidação n.º 2011 5002912994, com rendimento global no valor de €288.906,00 e “Imposto relativo a tributações autónomas”, no montante de €478.657,56.*

iv. *O montante de imposto a pagar, resultou da AT considerar que as mais-valias realizadas pelos Impugnantes, com a alienação, em Maio de 2010, das acções adquiridas num aumento de capital subscrito pelo contribuinte A, em Novembro de 2002, como rendimento efectivamente sujeito a tributação em sede de IRS e não isento, tendo em consequência apurado o montante de €478.657,56, a título de IRS relativo aos rendimentos da categoria G do ano de 2010.*

v. *Neste seguimento veio o Tribunal a quo considerar que “A Adm Fiscal procedeu àquele apuramento do rendimento de mais-valias resultantes da alienação das acções ainda que detidas por mais de um ano e efectuadas antes da entrada em vigor da lei nova, pelo que desrespeitou aquela norma constitucional e proibição da retroactividade no sentido acolhido por este Tribunal.”*

vi. *Com o devido respeito, depois de toda a subsunção jurídica da douta sentença a favor da manutenção do acto tributário controvertido, não podemos concordar com tal consideração.*

Continuando,

vii. *Disponha o Código do IRS, no seu artigo 10.º (na redacção conferida pelo DL n.º 228/2002, de 31 de Outubro), sob a epígrafe “Mais-Valias”, que:*

“2. Excluem-se do disposto no número anterior as mais-valias provenientes da alienação de:

c) acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses;

d) ...”

viii. *Esta situação de exclusão da tributação, das mais-valias provenientes da alienação de acções detidas por período superior a 12 meses, vinha sendo, no entanto, desde há muito e por muitos criticada, designadamente, no que ela atenta contra o princípio da equidade do próprio sistema de tributação do rendimento, mas sobretudo, porque põe em causa os princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal entre os cidadãos, uma vez que deixa de fora da tributação inequívocas manifestações de riqueza, tendo por isso uma natureza conflituante com a justa distribuição dos encargos tributários.*

ix. Neste sentido, e como já foi referido o relatório do grupo de trabalho para o estudo da política fiscal, de 3/10/2009, (criado pelo despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 2052/2009, de 8 de Janeiro, DR, II Série, n.º 10, de 15 de Fevereiro), nas suas páginas 195 e 196.

x. O que veio a suceder através da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho – veja-se, o seu artigo 2.º, sobre a epígrafe “Revogação de disposições no âmbito do Código do IRS”: “são revogados os n.ºs 2 e 12 do artigo 10.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.”.

xi. A questão surge, essencialmente, dada a tardia entrada em vigor do referido Diploma Legal (27 de Julho de 2010) o que suscitou considerações sobre a eventual retroactividade da medida relativamente a acções alienadas antes da sua entrada em vigor, tendo em conta que o legislador não consagrou nenhuma norma de direito transitório.

xii. Neste contexto, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, de 03/03/2010 e a demais jurisprudência constitucional, no mesmo citada, podem auxiliar na tarefa de traçar a distinção entre retroactividade e retrospectividade ou retroatividade inautêntica, ou imprópria ao referir que “Decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis podem, e em que medida, ser retroactivas) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroactiva, sendo a expressão “retroactividade” usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável. (...)”

xiii. E que “A retroactividade proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é a retroactividade própria ou autêntica. Ou seja, proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação de lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova)...» (negrito e sublinhado nosso)

xiv. Ou seja, o legislador ao não consagrar, na Lei n.º 15/2010, de 26/07, nenhuma norma de direito transitório que salvaguardasse a tributação de factos tributários em formação quis, expressamente, que as situações de realização de mais-valias durante o ano de 2010, das quais resultasse um saldo positivo, fosse sujeito a tributação efectiva, independentemente da data da sua realização.

xv. E como vem sendo defendido pela generalidade da doutrina o facto gerador do imposto verifica-se em 31 de Dezembro de cada ano, só assim se compreendendo o carácter unitário e global da tributação do rendimento, muito embora haja um recorte analítico das várias categorias de rendimento de acordo com a sua fonte.

xvi. Pelo que, no caso sub judice sempre diremos que apesar do recorte analítico que se faça aos rendimentos que deram origem à liquidação em causa nos presentes autos, só uma interpretação muito literal das normas do código do IRS, relativas à tributação das mais-valias, pode levar que se considere que o facto gerador neste tipo de rendimentos se dá com a alienação dos bens ou direitos que lhe deram origem.

xvii. O facto gerador não é sequer o ganho resultante da alienação mas o saldo positivo apurado em determinado período de tributação entre as mais e as menos-valias realizadas. (Cfr artigo 72.º, n.º 4, do CIRS)

xviii. Ou seja, o facto gerador do imposto não pode ocorrer no momento da alienação das acções de forma a ser considerado um facto instantâneo, mas antes se apresenta como um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano.

xix. Ora, uma vez que no momento da alienação das acções sub judice não se produziram todos os efeitos, o facto tributário não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, continuando a formar-se na vigência da lei nova, vindo a completar-se apenas quando esta já lhe é aplicável.

xx. Só no final do ano se poderá, pois, falar de um facto tributário completo ou perfeito, já que só nessa altura se apurará o saldo entre as mais e as menos-valias realizadas, sobre o qual o imposto é tributado.

xxi. Neste seguimento é propugnado pela jurisprudência e doutrina maioritárias, vertidas, inclusive, no Acórdão (junto pelos Impugnantes), proferido pelo tribunal arbitral, no processo n.º 25/2011-T, em que, pronunciando-se sobre a aplicação da Lei n.º 15/2010 concluem que, “Consideramos, por isso, que a lesão que uma lei deste tipo traria à segurança jurídica dos contribuintes se poderia mostrar necessária, adequada e proporcionada à tutela dos demais valores em jogo. (...) Concluímos assim, que tal norma não viola o princípio da proibição da retroactividade, nem o princípio da protecção da confiança.”

xxii. Neste seguimento, também o Provedor de Justiça se pronunciou, dizendo que “o facto tributário consubstanciado na alienação, efectuada entre 1 de Janeiro de 2010 e 26 de Julho de 2010, por exemplo de acções detidas há mais de 1 ano, não ficou completo no momento da referida venda. E isto, na medida em que o que é sujeito a tributação no final do ano em curso não são as mais-valias realizadas individualmente em cada uma dessas operações, mas o saldo positivo verificado, no final do ano fiscal, no caso de 2010, entre as mais-valias e as menos-valias realizadas durante esse mesmo ano. Assim sendo, só apurado esse saldo se encontra o rendimento tributável e só então será possível

saber se já ou não tributação (...) ou seja, só nessa data se completa ou torna perfeito o facto tributário correspondente.

xxiii. De todo o exposto, resulta, pois, que a Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, que alterou o regime de tributação das mais-valias não viola o princípio da irretroatividade da lei fiscal consagrado no n.º 3, do artigo 103.º da CRP.

xxiv. Quanto ao direito a juros indemnizatórios, o direito de indemnização não resulta directa e automaticamente da anulação, por ilegalidade, do acto, pois a responsabilidade subjacente a esse dever não se funda na ilegalidade, mas antes na actuação ilícita de quem o praticou.

xxv. O direito a juros indemnizatórios nasce da decisão administrativa ou judicial concedendo provimento à reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato tributário de liquidação, **desde que, o fundamento seja erro imputável aos serviços na liquidação do imposto.**

xxvi. No caso em apreço, não ficou demonstrada, quanto ao acto de liquidação impugnado, a existência de qualquer erro imputável aos serviços, como exige a norma do n.º 1, do artigo 43.º da LGT, conseqüentemente, é de concluir não assistir aos Impugnantes o direito a juros indemnizatórios, com base na citada disposição legal.

xxvii. Deste modo, e tendo presente a realidade em análise e todos os elementos constantes do probatório, considera a Fazenda Pública, contrariamente ao doutamente decidido, que andou bem a Administração Tributária, pelo que, a liquidação em crise não enferma de qualquer ilegalidade, estando em conformidade com as leis tributárias vigentes no nosso sistema jurídico tributário, bem como, em respeito com os princípios constitucionais inerentes.

xxviii. Face ao exposto, salvo o devido respeito que é muito, entendemos que a dita Sentença recorrida ao julgar procedente a presente impugnação judicial, enferma de erro de interpretação de lei ao considerar que a administração tributária aplicou retroativamente a disposição revogatória do n.º 2, do artigo 10.º do CIRS, introduzida pela Lei n.º 15/2010 de 26 de Julho, bem como, na interpretação do n.º 1, do artigo 43.º da LGT, atento que, não ficou demonstrado, a existência de qualquer erro imputável aos serviços.

Termos em que, com o douto suprimento de Vossa Excelências, deve o presente recurso ser provido e, conseqüentemente ser revogada a sentença proferida pelo Douto Tribunal a quo assim se fazendo a costumada Justiça.

2 – Contra-alegaram os recorridos, concluindo nos seguintes termos:

1. A retroactividade da lei fiscal vem expressamente proibida pelo n.º 1 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária («LGT») e no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa («CRP»).

2. Pelo que, a lei nova que não preveja uma norma transitória não se poderá nunca aplicar a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, pois de outro modo estaria a admitir-se que o intérprete criasse uma norma de incidência fiscal que apenas a Assembleia da República e o Governo podem criar.

3. A Fazenda Pública incorre, nas suas alegações, numa manifesta confusão conceptual entre o que é a verificação do facto tributário, por um lado, e o momento do apuramento da matéria colectável, por outro.

4. Contrariamente ao que a Fazenda Pública alega, o facto gerador de imposto não é um facto complexo, de formação sucessiva ao longo do ano.

5. O facto gerador da tributação das mais-valias de partes sociais e valores mobiliários é a alienação onerosa destes bens.

6. A transacção de acções produz-se e esgota-se de modo instantâneo, pelo que o facto tributável se torna perfeito na própria data da alienação.

7. Na esteira da jurisprudência do Tribunal Constitucional, dir-se-á que se trata de um tributo de obrigação única, sendo que o momento relevante para determinação da aplicação da lei nova é evidentemente a data da alienação.

8. Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou a este propósito, no acórdão proferido no processo 01582/13, em 04.12.2013, estabelecendo que: «a exigibilidade do imposto coincide com o momento em que se verifica o seu facto gerador. 8...) o facto tributário que dá origem ao imposto esgota-se na realização da mais-valia (Atente-se que já o imposto de mais-valias era tido como de obrigação única – cf. Ac. do STA de 18.1.1995, P. 18287). E a este entendimento não obsta a circunstância de ser tributado “o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano”, pois que o que está em causa no art. 43.º, n.º 1 do CIRS é, ao lado das normas que regem a determinação do ganho sujeito a imposto, a determinação da matéria colectável no que se reporta aos rendimentos resultantes de mais-valias.»

9. Na data em que o facto gerador do imposto ocorreu (i.e. em 11 de maio de 2010), o n.º 2 do artigo 10.º do Código do IRS, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de outubro, fazia excluir do conceito de mais-valias tributáveis os proveitos resultantes da alienação de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses.

10. O recorrido Marido havia adquirido as acções há mais de sete anos, pelo que o produto da venda estava necessariamente afastado, pela aplicação da lei vigente, das normas de incidência objectiva de imposto.

11. Repare-se que não se trata sequer de uma isenção de imposto, mas, sim, de uma verdadeira ausência de incidência de imposto.

12. Assim, o rendimento resultante da alienação nunca poderia concorrer para a formação do cômputo de imposto anual.

13. Repare-se que o contribuinte goza, inclusive, da faculdade de optar pelo não englobamento das mais-valias tributáveis, o que lhe permite afastar o tributo devido pela realização da mais-valia do cômputo dos rendimentos anuais, liquidando-o a uma taxa especial.

14. Ainda que se admitisse que o facto gerador do imposto na alienação de acções consiste num facto de formação sucessiva, no que não se concede e apenas por cautela de patrocínio se equaciona, sempre se dirá que o n.º 2 do artigo 12.º da LGT determina que «a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor».

15. A Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho não viola o princípio da irretroactividade fiscal consagrado no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, porquanto estabelece que as mais-valias realizadas em virtude de operações de alienação de acções detidas há mais de 12 meses decorridas a partir de 26 de Julho estão sujeitas a imposto.

16. A inexistência de retroactividade ou sequer retrospectividade torna desnecessária a realização de qualquer teste de aferição do grau de frustração da legítima expectativa do contribuinte.

17. A partir daquela data de 26 de Julho de 2010, o contribuinte passou a poder tomar as suas decisões respeitantes à alienação onerosa de valores mobiliários com o conhecimento de que os rendimentos gerados por essas operações estão sujeitos a imposto.

18. Por outro lado, a interpretação e aplicação retroactiva da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho é ostensiva e irremediavelmente inconstitucional.

19. A aplicação da lei nova aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, sem que o legislador o haja previsto, constitui erro grosseiro dos serviços.

20. Nesse mesmo sentido se pronunciou este douto Supremo Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 04.12.2013, já anteriormente citado, estatuinto avisadamente que: «A aplicação da lei nova a factos tributários de natureza instantânea, já completamente formados, anteriores à sua entrada em vigor – o facto gerador da obrigação fiscal, a alienação onerosa, ocorrida no período de 1.1.2010 a 26.6.2010 – é, conseqüentemente, uma aplicação retroactiva da lei.»

21. Em 08 de Janeiro de 2014, o STA sumariou avisadamente a questão decidenda do seguinte modo: «no caso da tributação das mais-valias estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, sem prejuízo de a matéria colectável ser apurada anualmente. É que nos termos do n.º 3 do artigo 10.º do código do IRS os ganhos, qualificados como mais-valias, resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários, consideram-se obtidos no momento Da prática do acto de alienação destes, sendo esse, pois, o da alienação (e não o do apuramento da matéria colectável, da declaração, da liquidação, ou outro) o momento relevante para efeitos de determinação da aplicação no tempo da lei nova quando esta não disponha em sentido diverso. Ora, a Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, como se disse não estabeleceu nenhum regime transitório estabelecendo apenas que entraria em vigor no dia seguinte ao da sua publicação (cfr. o seu artigo 5.º), razão pela qual se deve entender, em conformidade com o disposto no n.º 1 dos artigos 12.º da Lei Geral Tributária e do Código Civil, que as alterações por ela introduzidas ao regime tributário do IRS das mais-valias mobiliárias se aplicam apenas aos factos tributários ocorridos em data posterior à sua entrada em vigor.»

22. É evidente o erro de confusão conceptual em que a Autoridade Tributária e aduaneira incorreu no que respeita aos pressupostos da liquidação de IRS respeitante ao exercício fiscal de 2010.

23. Do que resta concluir que se encontram preenchidos os requisitos impostos pelo n.º 1 do artigo 43.º da LGT para que a Administração Tributária seja condenada a indemnizar os Recorridos, pelo que deverá ser confirmada a condenação da mesma no pagamento de juros indemnizatórios aos Recorridos.

24. E, no demais, improceder integralmente o recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Pelo exposto e pelo que doutamente for suprido, deverá ser negado provimento ao presente recurso e confirmada in totum a sentença recorrida que julgou procedente a impugnação judicial apresentada pelos aqui Recorridos.

Pois desse modo cumprirão V. Ex.ªs, Ilustres Juízes de Direito, a Lei, fazendo acostumada e sã JUSTIÇA!

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 191/193 dos autos, concluindo no sentido da improcedência do recurso e manutenção do julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

São as de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar procedente a impugnação da liquidação de IRS na parte respeitante à aplicação da taxa de 20% às mais-valias resultantes da venda de acções realizadas antes de 27 de Julho de 2010, data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, mesmo que detidas há mais de doze meses e bem assim ao condenar a administração Tributária ao pagamento de juros indemnizatórios aos impugnantes.

5 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra objecto de recurso foram fixados os seguintes factos:

a) *Os impugnantes apresentaram a respectiva declaração periódica de rendimentos Modelo 3 do ano de 2010, em 31.05.2011, na qual indicou a venda de acções efectuadas em 11.05.2010, pelo valor de €2 687.965,52, adquiridas por um aumento de capital de uma empresa efectuada por escritura pública em 29.11.2002, considerada na liquidação de imposto para esse ano que sujeitou a imposto por tributação autónoma no montante de €478.657,56, o qual foi pago em 29.09.2013. – cfr. escritura de fls. 21 a 24, “demonstração de liquidação”, de fls. 26, dos autos; D.P. de fls. 44 a 51, do Rec. Hier. Apenso e “Print Informático” de fls. 95, do P.a..*

b) *O acto tributário referido supra foi objecto de reclamação graciosa, com fundamento na não sujeição a imposto das referidas mais valias relativa às acções alienadas por detidas por mais de um ano, a qual foi indeferida por despacho de 28.06.2012, emitido pela D.F. adjunto da D.F. de Lisboa, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, devidamente notificada ao interessado. – cfr. autos de reclamação e despacho, Parecer e Informação de fls 87 a 90, ofício de fls. 91 e correspondência postal de fls. 92 e 93, do Proc. Recl. Graciosa apenso.*

c) *Da decisão proferida referida supra, foi deduzido recurso hierárquico que foi parcialmente deferido e indeferido quanto à sujeição a imposto da alienação das acções detidas pelos contribuintes ainda que por mais de um ano, por despacho proferido pela Subdirectora geral da A.T., em 11.06.2013, notificada aos contribuintes. – cfr autos de rec. hier. E despacho, parecer e informação de fls. 190 a 193, ofício de fls. 196 e correspondência postal de fls. 197 e 198, do Proc. Rec. Hier. apenso.*

6 – Apreciando.

6.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida, a fls. 141 a 146 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pelos ora recorridos contra a decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico do acto de liquidação de IRS do ano de 2010 – tendo por objecto *a parte relativa ao imposto liquidado a título de tributações autónomas* no valor de €478.657,56, resultante de mais-valias de acções detidas pelo seu titular durante mais de doze meses alienadas pelo impugnante marido em Maio de 2010 – determinando *a invalidade do acto tributário controvertido* e bem assim *o processamento de juros indemnizatórios a favor dos imptes em razão do pagamento de imposto superior ao devido* – cfr. n.º 1, do art.º 43º da LGT, no entendimento de que, embora em causa estivesse uma *retroactividade mínima ou fraca*, que *daquela sujeição a imposto não resulta qualquer lesão inaceitável da segurança jurídica* e ainda afastando qualquer paralelismo entre a situação dos autos e o juízo de inconstitucionalidade do Tribunal Constitucional quanto às tributações autónomas de despesas em IRC, ainda assim, *por força do n.º 2, do art.º 12.º da LGT, será de considerar que aquela norma inovadora dispõe directamente sobre o facto gerador do imposto, definindo um novo tipo de incidência de IRS quanto à alienação onerosa das acções quando detidas durante mais de 12 meses, sujeitando-as a imposto nos termos da regra geral insita no n.º 1, alínea b), do n.º 1, daquele artº 10º do IRS, pelo que se entende que a L.N. só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor, ressaltando os efeitos produzidos ao abrigo da L.A* (cfr. sentença recorrida, a fls. 143/145 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, alegando não ter havido no caso dos autos aplicação retroactiva da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho em violação do n.º 3 do artigo 103.º da CRP – pois *o facto gerador do imposto verifica-se em 31 de Dezembro de cada ano e não com a alienação dos bens ou direitos que lhe deram origem* – e que *o legislador ao não consagrar, na Lei n.º 15/2010, de 26/07, nenhuma norma de direito transitório que salvaguardasse a tributação de factos tributários em formação quis, expressamente, que as situações de realização de mais-valias durante o ano de 2010, das quais resultasse um saldo positivo, fosse sujeita a tributação efectiva, independentemente da data da sua realização*, invocando em abono da sua alegação o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, de 03/03/2010 e a demais *jurisprudência constitucional* nele citada, a *jurisprudência e doutrina maioritárias, vertidas, inclusive, no Acórdão (junto pelos Impugnantes), proferido pelo Tribunal Arbitral, no processo n.º 25/2011 – T* e bem assim a *pronúncia do Provedor de Justiça sobre a questão*. Já no que aos juros indemnizatórios respeita, alega a recorrente que no caso dos autos *não ficou demonstrada, quanto ao acto de liquidação impugnado, a existência de qualquer erro imputável aos serviços, como exige a norma do n.º 1, do artigo 43.º da LGT, consequentemente, é de concluir não assistir aos Impugnantes o direito a juros indemnizatórios, com base na citada disposição legal*.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal no seu parecer junto aos autos sustenta o não provimento do recurso, em conformidade com a jurisprudência deste STA de

8 de Janeiro de 2014, proc. n.º 1078/12, e quanto aos juros indemnizatórios por estarem *verificados todos os requisitos dos juros indemnizatórios, designadamente, o erro sobre os pressupostos de direito, imputável aos serviços da AT.*

Vejamos.

Este Supremo Tribunal já teve ocasião de apreciar questão idêntica à ora sob recurso por Acórdãos de 4 de Dezembro de 2013, rec. n.º 1582/13 e de 8 de Janeiro de 2014, rec. n.º 1078/12, cuja fundamentação, embora não coincidente com a que foi acolhida na sentença recorrida, conduz a idêntico resultado no que à procedência da impugnação respeita.

Salientou-se no primeiro dos referidos Acórdãos não estar este STA convencido *de que as alterações ao Código do IRS introduzidas pelos artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 15/2010 de 26 de Julho possam ser aplicáveis a mais-valias resultantes da alienação de acções ocorridas antes da data da entrada em vigor daquela lei sem que tal aplicação envolva retroatividade autêntica, constitucionalmente vedada pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República, porquanto nos termos do n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRS os ganhos, qualificados como mais-valias, resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários, consideram-se obtidos no momento da prática do acto de alienação destes, sendo esse, pois, o da alienação (e não o do apuramento da matéria colectável, da declaração, da liquidação, ou outro) o momento relevante para efeitos de determinação da aplicação no tempo da lei nova quando esta não disponha em sentido diverso. E como também aí se disse, a Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, nada estabeleceu quanto à sua aplicação no tempo senão que entraria em vigor no dia seguinte ao da sua publicação (cfr. o seu artigo 5.º), razão pela qual se deve entender, em conformidade com o disposto no n.º 1 dos artigos 12.º da Lei Geral Tributária e do Código Civil, que as alterações por ela introduzidas ao regime tributário em IRS das mais-valias mobiliárias se aplicam apenas aos factos tributários ocorridos em data posterior à sua entrada em vigor.*

Mais se consignou no Acórdão deste STA de 8 de Janeiro de 2014, rec. n.º 1078/12, que está *vedada a eficácia retroactiva às alterações introduzidas pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, desde logo no que respeita à revogação da não sujeição tributária prevista no art. 10.º, n.º 2 do CIRS quanto às mais valias ditas de longo prazo, por as participações sociais serem detidas há mais de 12 meses como sucede no caso dos autos. //A título complementar deixamos expresso que, ainda que fosse de aceitar entendimento da AF de que estamos perante um facto jurídico-fiscal complexo de natureza sucessiva, sempre deveria ser tomado em conta o art. 12.º, n.º 2 da LGT o qual dispõe que: “se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”. Ou seja, apenas podia ser tributado à taxa de 20% o saldo entre as mais-valias e menos-valias relativo ao período decorrido a partir de 27.7.2010, (alienação que no caso dos autos inexistente) sendo o saldo relativo ao período anterior a essa data tributado à luz das regras vigentes antes da entrada em vigor da lei nova – isto é, excluindo de tributação a alienação de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses e tributando a alienação de acções detidas pelo seu titular durante menos de 12 meses à taxa de 10%.*

No caso dos autos, de acordo com a alínea a) do probatório fixado, as mais-valias que estão na origem da liquidação sindicada resultaram da venda, em 11.05.2010, de acções que haviam sido adquiridas em 29.11.2002, resultando, pois, evidente, que quer a alienação, quer o período mínimo de detenção das acções para que fossem excluídas de tributação, se deram em momento anterior ao da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, sendo, pois, ilegal, mesmo para quem entenda que tal não é inconstitucional por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República, a respectiva tributação de acordo com o disposto nesta Lei.

A Lei n.º 15/2010, ao nada dispor quanto ao modo da sua aplicação no tempo, deixou ao aplicador do direito - em primeiro lugar à Administração fiscal aquando da liquidação -, determinar, por aplicação das regras legais, o modo de efectivar a sua aplicação *in tempore*, sendo que a norma tributária que rege a aplicação no tempo das normas fiscais é precisamente o artigo 12.º da LGT.

Ora, como se disse já, decorre do disposto no n.º 1 dos artigos 12.º da Lei Geral Tributária e do Código Civil, que as alterações por ela introduzidas ao regime tributário em IRS das mais-valias mobiliárias se aplicam apenas aos factos tributários ocorridos em data posterior à sua entrada em vigor, sendo ilegal, senão mesmo inconstitucional, a sua aplicação a factos tributários anteriores a essa data.

Mas mesmo que se entendesse, como a recorrente e o tribunal a quo, que em causa está *um facto tributário complexo de formação sucessiva, que apenas se completa no último dia do período de tributação*, ainda assim a observância do disposto no n.º 2 do artigo 12.º da LGT imporia que a lei nova se aplicasse somente *ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.*

Ou seja, quer se entenda que o facto tributário ocorreu no momento da venda das acções (como nos Acórdãos deste STA referidos), quer se entenda que se verificou apenas no último dia do período de tributação, por se tratar de um facto complexo e de formação sucessiva (como propugnado pela recorrente e sufragado pela 1.ª instância), a observância da regra legal relativa à aplicação da lei tributária no tempo sempre determinaria a não sujeição a IRS das mais-valias obtidas com acções detidas há mais de 12 meses alienadas em 11 de Maio de 2010, como decidido na sentença recorrida

(sufragando entendimento similar, cfr. os Acórdãos do CAAD proferidos nos processos n.º 25/2011-T e 135/2013-T).

Resta, pois, concluir que, no caso dos autos, a aplicação da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho efectuada pela Administração fiscal, em violação do disposto no artigo 12.º n.º 1 ou n.º 2 da LGT, enferma de *erro sobre os pressupostos de direito*, fundamentante quer da anulação da respectiva liquidação na parte sindicada, quer do pagamento de juros indemnizatórios, que se mostram devidos em face do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, como bem decidido sentença recorrida.

É que, como se disse já, a aplicação da Lei n.º 15/2010 apenas às mais valias obtidas após 27 de Julho (data da entrada em vigor desta lei) decorre do disposto no artigo 12.º n.º 1 e 2 da LGT, não pressupondo qualquer juízo de inconstitucionalidade sobre a referida Lei, juízo esse que estaria, em princípio, vedado à Administração tributária, daí que não pudesse fundamentar a existência de “erro imputável aos serviços” (cfr., entre outros, os recentes Acórdãos deste STA de 21 de Janeiro de 2015, recs. n.º 470/14 e 703/14 e de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1529/14).

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais (RCP) - como ora peticionado pela recorrente -, pois que a questão decidenda, por ter sido já tratada por este STA, se revelou *in casu* de *complexidade inferior à comum* e nada há a censurar à *conduta processual das partes*.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Notificação da liquidação. Notificação para além do prazo da caducidade.

Sumário:

- I — Comprovado nos autos que a liquidação de IRC que deu origem à dívida exequenda tem fundamento na desconsideração dos prejuízos de exercícios anteriores que o contribuinte pretendeu deduzir (reportar) no exercício em causa, não há motivo para aplicar o prazo especial de caducidade previsto no n.º 3 do artigo 45.º da LGT, que apenas seria aplicável às liquidações que tivessem origem na correcção desses prejuízos.*
- II — Se a notificação da liquidação ocorreu já depois de decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação, está-se perante um fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.*

Processo n.º 29/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Cooperativa Agrícola do Concelho de, CRL.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 656/07.3BEVIS

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, com fundamento na falta de notificação da liquidação dentro do prazo da caducidade, julgou procedente a oposição deduzida pela “Cooperativa Agrícola do Concelho de, CRL” (adiante Executada, Oponente ou Recorrida) à execução fiscal instaurada contra ela para cobrança de uma dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

1.2 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾:

«A) Incide o presente recurso sobre a sentença proferida em 27-05-2013, que julga totalmente procedente a presente oposição, em resposta à questão da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

B) Visa o presente o segmento da sentença “sob pena de levar a efeito liquidação abrangendo exercício protegido pela caducidade, completada no final dos anos de 2001 a 2006, a AT não podia, na liquidação adicional para o ano de 2001, concretizada em 2007, sujeitar a correcção os prejuízos verificados desde 1996 a 2000 em desfavor da oponente”.

C) A Mma. Juíza [do Tribunal] a quo, levando ao extremo o paralelismo que faz com o Ac. do TCA SUL de 22/01/2013 (P.º 02857/09), incorre em erro de julgamento, ao pretender terem sido operacionalizadas, pela AT, correcções aos prejuízos de 2000 e aos oriundos dos anos de 1996 a 1999.

D) O que se não mostra consentâneo com a factualidade provada nos autos: limitou-se a AT a constatar, para o ano de 2001, uma incorrecta utilização dos prejuízos fiscais pela oponente nos seguintes termos:

E) os prejuízos apurados pela oponente em 2000 foram no regime de isenção, pelo que, nos termos do n.º 5 do art. 47.º do CIRC (na redacção que vigorou até 31/12/2009), não serão dedutíveis aos apurados noutra regime (no caso, redução de taxa, em 2001).

F) E ainda que: não constam das declarações modelo 22 da oponente após 1996 quaisquer prejuízos apurados que pudessem ser deduzidos (nomeadamente no valor de € 5.504,71).

G) Não tendo havido qualquer correcção aos prejuízos declarados pela oponente relativamente aos exercícios anteriores a 2001 forçosamente terá que se concluir que o aqui visado acto de liquidação apenas entrou em linha de conta com a realidade tributária da oponente concernente ao exercício de 2001.

H) Não ocorreu qualquer alteração à expressão numérica dos resultados da oponente nos exercícios de 1996 a 2000 (nomeadamente em termos de proveitos auferidos e custos incorridos), dos quais pudessem resultar prejuízos fiscais em 2001.

I) Tendo ao acto de liquidação aqui controvertido apenas levado em conta a realidade tributária da impugnante respeitante ao exercício de 2001, forçoso será considerar respeitado o prazo de caducidade de 6 anos, a que alude o n.º 3 do art. 45.º da LGT, contado a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ou seja, 31/12/2001.

J) Pelo que, à data da notificação da liquidação, cujo registo é de 9/02/2007, tal prazo de caducidade ainda se não tinha consumado».

1.3 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4 O Representante do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e mantida a decisão recorrida, com fundamentação diversa, a saber: «[...] Nos termos do n.º 1 do artigo 47.º do CIRC, na redacção então em vigor, «Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores». E nos termos do n.º 4 do mesmo preceito legal «Quando se efectuarem correcções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efectuadas, não se procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação, ainda que adicional, do IRC, se forem decorridos mais de seis anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite».

Todavia, nos termos do n.º 5 do mesmo preceito, «No caso de o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes».

Como se alcança da factualidade dada como assente na sentença recorrida, a AT considerou que a recorrida/opponente havia deduzido no exercício de 2001 prejuízos fiscais no valor de € 17.951,50 euros, mas o montante de € 12.446,79 euros havia sido apurado no ano de 2000 no regime de isenção, motivo pelo qual entendeu que não podiam ser atendidos em 2001, sob o regime de taxa reduzida, face ao disposto no n.º 5 do artigo 47.º do CIRC.

Resulta, assim, que não estamos perante uma normal situação em que foi corrigida a declaração de apuramento de prejuízos num determinado exercício e de seguida corrigidas as suas deduções ao lucro apurado nos 6 exercícios seguintes. Embora a AT não tenha posto em causa o prejuízo apurado no ano de 2000, no valor de € 12.446,79 euros, considerou que o mesmo não era dedutível no exercício de 2001, por estarem em causa regimes de actividade diversos (isenção e taxa reduzida). Está, assim, em causa liquidação de IRC baseada em correcções da matéria tributável assentes na dedução indevida de prejuízos.

Nos termos do n.º 3 do artigo 45.º da LGT, na redacção então em vigor, «Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto, o prazo

de caducidade é o do exercício desse direito» *Redacção pela Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro o que está em consonância com a parte final do n.º 4 do artigo 47.º do CIRC. Consagrava-se, assim, à data, um prazo especial de caducidade de 6 anos.*

A questão que se coloca é de saber se esse prazo especial se refere ao ano/exercício em que foi apurado o prejuízo, ou ao ano em que se efectiva o reporte de prejuízos.

De facto a norma do artigo 45.º, n.º 3, da LGT é tudo menos clara e pese embora tenha sido diversas vezes alterada, a clarificação que se impunha, na nossa opinião, nunca foi feita.

Desde logo a própria expressão “reporte de prejuízos” é ambígua, pois tanto pode significar o acto de repercutir/transportar para o futuro os prejuízos sofridos num determinado exercício, como fazer valer (deduzir) num determinado exercício prejuízos sofridos no passado (anos anteriores). A norma do n.º 1 do artigo 47.º do CIRC não fala em reporte, mas sim em “dedução de prejuízos fiscais”, consagrando no seu n.º 4 que essas deduções devem ser alteradas nos casos em que se efectuarem correcções aos prejuízos fiscais. Todavia na 2.ª parte da mesma norma prevê-se que não haverá anulação ou liquidação adicional de IRC “se forem decorridos mais de seis anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite”. Aparentemente quis o legislador consagrar igualmente nesta norma um prazo especial de caducidade no caso de efectivação de dedução de prejuízos apurados anteriormente ao lucro tributável de um determinado exercício. Por outro lado a redacção do n.º 3 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, ao utilizar-se a expressão “em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos” inculca a mesma ideia de que o legislador se quer referir ao exercício em que é feita a dedução do prejuízo. Nesta perspectiva o prazo excepcional de caducidade previsto nas citadas normas refere-se ao direito de liquidação do tributo do ano em que foi efectuada a dedução de prejuízos, o que vai de encontro à tese defendida pela Fazenda Pública.

Na sentença recorrida, invocando-se a doutrina do acórdão do TCA Sul de 22/01/2013, vertida no processo n.º 02857/09, concluiu-se que o prazo de caducidade se refere ao exercício em que foram apurados os prejuízos. A doutrina do referido aresto do TCA Sul (na linha do acórdão do mesmo tribunal de 09/02/2010, recurso n.º 02859/09), tem subjacente a consideração de que só é possível alterar as deduções de prejuízos na situação de terem sido efectuadas correcções ao exercício no qual os referidos prejuízos tenham sido apurados. E nessa medida tem que ser respeitado o prazo de caducidade do direito de correcção da matéria tributável desse ano. Se já tiver decorrido esse prazo de caducidade então não é possível desconsiderar os prejuízos deduzidos posteriormente e apurados naquele exercício, sob pena de se violar o princípio da certeza e segurança das relações jurídicas tributárias já estabilizadas e subjacente ao instituto da caducidade.

Sucede que no caso concreto dos autos não se coloca essa questão. Segundo se alcança da matéria de facto dada como assente na sentença recorrida a administração tributária desconsiderou os prejuízos deduzidos na declaração relativa ao ano de 2001 porque parte dos mesmos (€ 12.446,79) tinha sido apurado em actividade com regime diferenciado e nessa medida não podiam ser deduzidos, nos termos do n.º 5 artigo 47.º do CIRC. Ou seja, não estava em causa o apuramento dos prejuízos no exercício do ano de 2000, mas sim a possibilidade da sua dedução no ano de 2001 a lucros obtidos em actividade com outro regime (independentemente do acerto de tal decisão). E na outra parte a administração tributária considerou que não resultava das declarações dos cinco anos anteriores que tivessem sido apurados prejuízos que pudessem ser deduzidos. Ou seja, atenta a fundamentação aduzida pela AT, para não aceitar a dedução dos prejuízos na declaração relativa ao ano de 2001, não se mostrava necessário efectuar correcções à matéria tributável fixada para os anos anteriores. E assim sendo, a doutrina vertida nos apontados arestos do TCA Sul não é passível de invocação no caso concreto, por não ser aplicável.

Importa, assim, analisar se o prazo especial de caducidade previsto no n.º 3 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (conjugado com o disposto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 47.º), se refere ao prazo que a administração tributária dispõe para corrigir a matéria tributável do exercício onde foram apurados os prejuízos ou se se refere ao prazo de caducidade relativo ao ano em que é efectuada essa dedução.

Como referimos supra, a interpretação literal das normas do artigo 45.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária, e da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 47.º do CIRC, vai no sentido de que o prazo excepcional de caducidade ali previsto se refere ao direito de liquidação do tributo do ano em que foi efectuada a dedução de prejuízos. Só que a razão de ser da consagração da especialidade do prazo vai contra essa interpretação, pois só faz sentido alargar o prazo de caducidade ao prazo do direito de dedução se estiver em causa a correcção do apuramento dos prejuízos (ainda que na prática se a administração tributária só der por alguma incorrecção na declaração relativa ao sexto ano já não lhe seja possível proceder a qualquer correcção desse apuramento). Ora, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas deve ter em consideração os elementos teleológico, sistemático e racional – artigo 9.º do

Código Civil. E o elemento teleológico vai no sentido de o referido prazo respeitar ao direito de correcção do apuramento do prejuízo.

Afigura-se-nos, assim, que o prazo de caducidade previsto no n.º 3 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária se refere ao prazo que a administração tributária tem para realizar as correcções ao exercício onde foram apurados os prejuízos deduzidos e nessa medida poder alterar essas deduções.

Dado que no caso concreto não estava em causa essa situação, ou seja, a necessidade de corrigir o apuramento dos prejuízos, o prazo que a administração tributária tinha para corrigir a matéria tributável da declaração relativa ao ano de 2001, desconsiderando os prejuízos declarados e proceder à liquidação adicional, era o prazo geral previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, ou seja, o prazo de quatro anos. Prazo este que contando-se a partir do início do ano seguinte àquele a que respeita, por estarmos perante um imposto periódico, terminou em 31/12/2005. Assim, à data em que foi remetida a carta registada para notificação da liquidação adicional – 09/02/2007 – há muito que havia decorrido o referido prazo.

E assim sendo, verifica-se a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade, como se decidiu na sentença recorrida, o que constitui fundamento da oposição previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT (de acordo com a doutrina do acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário do STA de 18/09/2013, recurso n.º 0578/13)».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a notificação não foi notificada à ora Recorrida dentro do prazo da caducidade do direito à liquidação.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos: «

1. Em 9.11.2006 foi elaborada, pela Direção de Finanças de Viseu, a Informação n.º 247/2006 e a “Determinação da matéria colectável no âmbito da avaliação directa”, das quais consta,

IRC/2004
DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL NO ÂMBITO DA AVALIAÇÃO DIRECTA
(artº 16º do Código de IRC)

SF -

IDENTIFICAÇÃO DO SP:

NIPC -
NOME - COOPERATIVA AGRÍCOLA
SEDE - - LOJA - APARTADO
CP - 5110-

VALOR DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS - 17.951,50

APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL (valores em Euros):-	
(1) TOTAL DAS CORRECÇÕES -	17.951,50
(2) - MATÉRIA COLECTÁVEL TRIBUTADA DECLARADA -	5.378,32
(3) - MATÉRIA COLECTÁVEL CORRIGIDA	23.329,82

Verifica-se pelos fundamentos constantes da INFORMAÇÃO/PARECER n.º 247/06 em anexo, haver razão para correcção no âmbito da avaliação directa para o ano/exercício supra referenciado, motivo pelo qual se altera a matéria colectável declarada para o valor de 23.329,82 €, face ao disposto no n.º 3 do artº 16º do Código de IRC.

Notifique-se nos termos do artº 77º da Lei Geral Tributária, quer para efeitos do seu artº 60º (usar, querendo, o direito de audição, escrito ou oral, para que fixe o prazo de 10 dias) e efeitos do artº 128º do Código de IRC.

Em 2006-11-09

INF-DT

O DIRECTOR DE FINANÇAS
 Por delegação
(Visto nº 12704-DR nº 5-IF Série de 01-01-08)

 (.....)
 Chefe de Divisão

PARECER:

Concordo.
À consideração superior para efeitos do artigo 16º do Código de IRC.

Em 2006-11-09

O CHEFE DE DIVISÃO

TAT

FIRMA - COOPERATIVA AGRÍCOLA
SEDE - LOJA - APARTADO 5110 -
NIPC

INFORMAÇÃO Nº 247/2006

ASSUNTO - UTILIZAÇÃO OU DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS, PREVISTA NO ARTº 47º DO CIRC - CORRECÇÕES TÉCNICAS.

1.- FUNDAMENTOS:

De acordo com os elementos constantes das Decl. mod. 22 apresentadas, o S.P. declarou os Resultados Fiscais e utilizou os Prejuízos Fiscais de acordo com o quadro seguinte:

ANO LIMITE	ANO EXERCÍCIO	RESULTADO DECLARADO	REGIME TRIB.	OBS	FIXAÇÃO RESULTADO	PREJUÍZOS UTILIZADOS	PREJUÍZOS UTILIZAR	PREJUÍZOS INDEVIDOS
1995	2000	-12.446,79	REG. ISENAÇÃO	(a)				
1996	2001	17.951,50	RT			17.951,50	0,00	17.951,50
1996	2002	0,00		(b)				
1997	2003	-27.440,58	RT					
1998	2004	2.930,72	RT			2.930,72	27.440,58	
1999	2005	6.423,88	RT			6.423,88	24.369,81	

(a) - Prejuízos calculados no regime de isenção (extracto informático (DOC1))

(b) - A declaração M/22 não consta do sistema informático (DOC2)

Face aos elementos existentes nesta DF, e em cumprimento do estipulado nos n.ºs 1, 2, 3, 4 e 5 do art.º 47.º do CIRC, o S.P. praticou as seguintes irregularidades, que vão ser objecto de Correção Técnica:

1.- ANO DE 2001

Na declaração M/22 do ano de 2001 existe uma incorrecção na utilização dos prejuízos fiscais, pelos seguintes motivos:

- 1.1 - Indicou a dedução de prejuízos fiscais no valor de 17.951,50 €, quanto o valor de prejuízos de 12.446,79 €, apurados no ano de 2000 e foram como regime de isenção e, como tal, nos termos do n.º 5 do citado artº 47º, tais prejuízos não são dedutíveis aos apurados no outro regime (*neste caso no de redução de taxa*);
- 2.2 - Não constam do sistema informático outros prejuízos que pudessem ser utilizados, ou seja, os apurados e declarados em Decl M/22 válidas após o ano de 1996 e seguintes (*Não consta como entregues as decl dos anos de 1996 a 1999, inclusive, conforme extracto informático que se junta*).

Tal situação leva a utilização de prejuízos indevidos, conforme valores constantes do quadro supra - coluna de "PREJUÍZOS INDEVIDOS".

2.- PROPOSTA:

Em cumprimento do estabelecido nos n.ºs 1, 2, 3, 4 e 5 do art.º 47.º do CIRC e com vista a arrecadação do IRC que se mostra devido, propõe-se a Correção Técnica com referência ao(s) ano(s) de 2001, pelo montante referido na Coluna "Prejuízos indevidos" devendo o S.P. ser notificado em facto.

Visen, 09/11/2006

O Funcionário

2. Em 13.11.2006 a Oponente foi notificada da Informação n.º 247/2006 e da "Determinação da matéria colectável no âmbito da avaliação directa", e para exercer o direito de audição prévia sobre a mesma. - cfr. doc. de fls. 40 e ss. dos autos.

3. Em 6.2.2007 foram emitidas a demonstração de liquidação/compensação n.º 2007131503, referente à liquidação de IRC do exercício de 2001 com o n.º 2007 8310000757, e a respectiva nota de cobrança - demonstração de compensação n.º 200724128, da qual resultou um valor a pagar de € 5.411,10. - cfr. docs. de fls. 21 e 22 dos autos.

4. Em 9.2.2007 foi remetida à Oponente por correio sob registo a liquidação de IRC do exercício de 2001 n.º 2007 24128, da qual resultou um valor a pagar de € 5.411,10. - cfr. docs. de fls. 21 e 22 dos autos.

5. Em 4.4.2007 foi instaurada contra a Oponente a execução fiscal n.º 2500200701000608, para cobrança coerciva das dívidas de IRC e juros compensatórios do ano de 2001 referidos no ponto anterior. - cfr. doc. de fls. 1 e ss. do p.a. apenso aos autos.

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame das informações e dos documentos, não impugnados, que dos autos e do p.a. apenso constam, bem como no acordo e reconhecimento das partes, tudo conforme referido a propósito de cada um dos pontos do probatório».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Está em causa averiguar se a notificação à Contribuinte da liquidação de IRC cujo montante ora lhe está a ser exigido coercivamente foi efectuada antes do termo do prazo da caducidade da liquidação do imposto. Na verdade, a «Falta de notificação da liquidação do tributo no prazo da caducidade», encontra-se prevista na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT como um dos fundamentos de oposição à execução fiscal e refere-se a «casos em que foi efectuada uma notificação, mas ela foi feita após o decurso do prazo de caducidade» (2).

Note-se que, no caso, essa liquidação respeita ao ano de 2001 e a carta para notificação à ora Recorrida foi remetida sob registo em 9 de Fevereiro de 2007.

Assim, porque o prazo regra da caducidade do direito à liquidação é de quatro anos (cfr. n.º 1 do art. 45.º da LGT), a referida notificação só poderá considerar-se efectuada dentro do prazo da caducidade se esse prazo, na situação *sub judice*, for especial, designadamente, nos termos do n.º 3 do art. 45.º da LGT, que, na redacção em vigor à data, estabelecia: «Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito».

Tenha-se presente que o art. 45.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2009 (3), dispunha: «Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores».

A sentença recorrida, depois de referir que o n.º 3 do art. 45.º da LGT, tanto na redacção inicial, como na introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2005), estabelece um prazo específico de caducidade para a hipótese de ter sido efectuado reporte de prejuízos (e/ou de qualquer outra dedução ou crédito de imposto), fazendo equivaler esse prazo de caducidade do direito à liquidação ao prazo do exercício do direito de reporte (4), considerou que «[n]a situação dos autos [...] a liquidação cuja dívida se encontra a ser exigida na execução fiscal *sub judice* resulta das correcções aritméticas realizadas pela AF à matéria colectável declarada pela Impugnante em virtude de a AF ter considerado terem sido indevidamente deduzidos no ano de 2001 prejuízos fiscais no valor de € 17.951,50, correspondentes € 12.446,79 a reporte de prejuízos do ano de 2000 (prejuízos apurados no regime de isenção não são dedutíveis aos apurados noutra regime) e os restantes € 5.504,71 a reporte de prejuízos (que reputou inexistentes) desde 1996» e que «tendo efectuado reporte de prejuízos não sobram dívidas quanto à aplicabilidade do disposto no art. 45.º, n.º 3, da LGT, ou seja, o prazo de caducidade é de 6 (seis) anos». Mais considerou – alicerçando-se no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 22 de Janeiro de 2013, proferido no processo n.º 2857/09 (5) – que não pode aceitar-se a tese sustentada na contestação pela Fazenda Pública, «de que o art. 45.º n.º 3 LGT consagra a regra de a caducidade se começar a contar no ano em que se efectuou o reporte de prejuízos», segundo a qual «tendo a AT introduzido correcções aos prejuízos dos exercícios desde 1996 a 2000, que repercutiu no de 2001, teria respeitado o prazo de caducidade»; pelo contrário, porque os prejuízos mais recentes que a Oponente reportou se referem a 2000, «o prazo de caducidade de seis anos conta-se desde 31.12.2000, terminando pois em 31.12.2006». Assim, concluiu que «quando a liquidação é emitida e notificada em Fevereiro de 2007, se encontrava já esgotado o prazo de caducidade»; e se assim é para os prejuízos reportados do ano de 2000, por maioria de razão o será para os prejuízos reportados de anos anteriores, sendo que «sob pena de se levar a efeito liquidação abrangendo exercício protegido pela caducidade, completada no final dos anos de 2001 a 2006, a AT não podia, na liquidação adicional para o ano de 2001, concretizada em 2007, sujeitar a correcção os prejuízos verificados desde 1996 a 2000 em desfavor da Oponente».

Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, a Fazenda Pública discorda da sentença porque considera que a Juíza do Tribunal Tributário de Viseu incorreu num lapso, qual seja o de considerar que a AT efectuou correcções aos prejuízos declarados pela ora Recorrida para os anos de 1996 a 2000. Ora, a AT não corrigiu prejuízos alguns. O que sucedeu foi que a AT não permitiu a utilização (reporte), no ano de 2001, dos prejuízos declarados relativamente ao ano de 2000, porque considerou que estes prejuízos foram apurados sob o regime de isenção, o que, nos termos do n.º 5 do art. 47.º do CIRC, na redacção aplicável (6) impedia a dedução ao lucro tributável apurado sob regime diferente, qual seja, no ano de 2001, o da redução da taxa; e, bem assim, não permitiu a utilização (reporte) dos prejuízos relativos aos anos de 1996 a 2000 (nomeadamente no valor de € 5.504,71) porque

não constam das declarações modelo 22 da Oponente relativas aos exercícios desses anos quaisquer prejuízos apurados que pudessem ser deduzidos.

Assim, na tese da Fazenda Pública, contrariamente ao que entendeu a sentença recorrida, não houve correcção alguma aos prejuízos (quer por alteração dos declarados proveitos auferidos, quer por alteração dos declarados custos incorridos) declarados pela ora Recorrida relativamente aos anos de 1996 a 2000 – o que torna inaplicável a doutrina firmada pelo Tribunal Central Administrativo Sul no referido acórdão –, pelo que «[t]endo o acto de liquidação aqui controvertido apenas levado em conta a realidade tributária da impugnante respeitante ao exercício de 2001, forçoso será considerar respeitado o prazo de caducidade de 6 anos, a que alude o n.º 3 do art. 45.º da LGT, contado a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ou seja, 31/12/2001».

Assim, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a notificação da liquidação que deu origem à dívida exequenda – de IRC do ano de 2001 – foi ou não efectuada dentro do prazo da caducidade do direito à liquidação, sendo que, como procuraremos demonstrar, para determinar este prazo impõe-se que se averigüe se no apuramento da matéria tributável subjacente à liquidação foram ou não utilizados (por reporte) prejuízos fiscais de anos anteriores e se a AT corrigiu esses prejuízos fiscais.

2.2.2 DA NOTIFICAÇÃO DENTRO DO PRAZO DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

Têm razão a Recorrente e o Procurador-Geral Adjunto quando afirmam que no caso não foram efectuadas correcções aos prejuízos declarados em anos anteriores e que a ora Recorrida pretendeu reportar ao ano de 2001. Por esse motivo, não se coloca nos autos a *vexata quaestio* relativa ao prazo de caducidade do direito à liquidação nas situações em que o contribuinte reporte, em sede de IRC, prejuízos que a AT venha a corrigir: o prazo de seis anos conta-se do exercício em que foi apurado o prejuízo, ou do ano em que se efectua o reporte (?) ?

Na verdade, como bem salientam a Recorrente e o Representante do Ministério Público, no caso a AT não corrigiu prejuízos respeitantes a exercícios anteriores, mas limitou-se a desconsiderar os prejuízos de exercícios anteriores, que a ora Recorrida pretendeu deduzir (reportar) no exercício de 2001, com os seguintes fundamentos:

(i) parte dos mesmos (€ 12.446,79) porque tinham sido apurados em 2000 em actividade com regime de isenção e, nessa medida, não podiam ser deduzidos no exercício de 2001, em que a Contribuinte estava sujeita ao regime de redução de taxa, como decorre do disposto no n.º 5 do art. 47.º do CIRC na referida redacção, que rezava: «No caso de o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes»;

(ii) a parte restante (€ 5.504,71) porque não resultava das declarações modelo 22 de qualquer dos anos anteriores (1996 a 1999) que tivessem sido apurados prejuízos que pudessem ser deduzidos.

Ou seja, atenta a fundamentação aduzida pela AT para não aceitar o reporte daqueles prejuízos na declaração relativa ao ano de 2001, não se lhe impunha efectuar correcção alguma à matéria tributável fixada para os anos anteriores nem qualquer consequente liquidação adicional. Ora, a doutrina vertida nos referidos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul tinha como pressuposto a necessidade de corrigir os prejuízos apurados nos exercícios anteriores, motivo por que não logra aplicação no caso *sub judice*.

Assim, como bem salienta o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, para cuja fundamentação remetemos, não há razão para aplicar outro prazo de caducidade que não o geral, previsto no n.º 1 do art. 45.º da LGT, ou seja, o prazo de quatro anos.

Esse prazo conta-se, nos termos do n.º 4 do mesmo art. 45.º da LGT, ou seja, atenta a natureza do IRC como imposto periódico, «a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário».

O que significa que, iniciando-se a contagem em 1 de Janeiro de 2002, o prazo terminou em 31 de Dezembro de 2005, ou seja, muito antes da data – 9 de Fevereiro de 2007 – em que foi registada a carta remetida à ora Recorrida para notificá-la da liquidação adicional.

Concluímos, pois, se bem que por motivos diversos dos adoptados na sentença recorrida, que se verifica a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade, o que constitui fundamento da oposição previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT⁽⁸⁾.

O recurso não pode, pois, ser provido, como decidiremos a final.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Comprovado nos autos que a liquidação de IRC que deu origem à dívida exequenda tem fundamento na desconsideração dos prejuízos de exercícios anteriores que o contribuinte pretendeu deduzir (reportar) no exercício em causa, não há motivo para aplicar o prazo especial de caducidade previsto no n.º 3 do art. 45.º da LGT, que apenas seria aplicável às liquidações que tivessem origem na correcção desses prejuízos.

II - Se a notificação da liquidação ocorreu já depois de decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação, está-se perante um fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

(²) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora*, 6.ª edição, III volume, anotação 34 ao art. 204.º, pág. 484 e segs. *Aí se estabelece com rigor o alcance da norma e, designadamente, se distinguem os casos de notificação efectuada para além do termo do prazo da caducidade do direito à liquidação dos casos de falta de notificação, estes subsumíveis à alínea i) do mesmo preceito legal.*

(³) *As referências ao CIRC, aqui como adiante, são para a versão anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.*

(⁴) *O reporte de prejuízos, em sede de IRC, traduz-se na possibilidade de os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação poderem ser deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de ulteriores períodos de tributação.*

(⁵) Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2a574bb7c602870680257afe005c557d?OpenDocument>.

A mesma doutrina fora já afirmada no acórdão do mesmo Tribunal Central Administrativo Sul de 9 de Fevereiro de 2010, proferido no processo n.º 2859/09, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f423477186eca5f7802576d3006c5320?OpenDocument>.

(⁶) *«No caso de o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes».*

(⁷) *Sobre o tema veja-se a conferência proferida por Ricardo da Palma Borges na Associação Fiscal Portuguesa em 28 de Fevereiro de 2013, cujos acetatos estão disponíveis em*

http://www.rpba.pt/files/7613/6988/0266/RPBA_Caducidade_e_deducao_de_prejuizos_28_02_20131.pdf.

(⁸) *No sentido de que quando a notificação do acto de liquidação ocorreu, mas já depois de decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação, se está perante um fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, vide os seguintes acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

- *20 de Janeiro de 2010, proferido no processo n.º 832/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 3 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32410.pdf>), págs. 23 a 31, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1dd5e982b8b5d52b802576b60052a107?OpenDocument>;

- *de 7 de Julho de 2010, proferido no processo n.º 545/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 25 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32430.pdf>), págs. 179 a 185, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e05ecf2111eb09ce8025779f0034f3fb?OpenDocument>;

- *de 18 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 578/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 4 de Setembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2013/32430.pdf>), págs. 264 a 270, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9e88cfc50a542c0d80257bf30050c431?OpenDocument>.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Avaliação de imóveis. Valor patrimonial. Distorção do valor patrimonial. Valor de mercado. Anulação do acto de avaliação.

Sumário:

I — *Discordando o contribuinte do valor fixado na 1.ª avaliação do imóvel, e tendo apresentado requerimento requerendo a 2ª avaliação dos imóveis em causa, que não está subordinado a qualquer formalidade específica, indicando, para o efeito, como valor praticado na zona o valor de € 160,00/m², ainda que expressamente o não refira, tinha tal requerimento como objectivo a avaliação dos prédios para efeitos de IRC e IMT.*

II — *Tal avaliação que se iria reflectir em termos de IMI, IMT e IRC teria de ser efectuada ao abrigo do disposto nos artigos 46.º, n.º 2, e 76.º, n.º 4, ambos do CIMI.*

III — Não tendo sido observados os citados preceitos haverá que anular-se tal acto de avaliação.

Processo n.º 49/14-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., S.A., impugnante, identificada nos autos, **veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada**, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. A Sentença fez uma errada interpretação do disposto no artigo 76.º, n.º 4 do CIMI, porquanto o mesmo deverá ser aplicado ao caso sub judice.

2. Com efeito, a Sentença recorrida ao indeferir a impugnação apresentada com fundamento no facto da não aplicação do disposto no artigo 76.º, n.º 4 do CIMI, está ferida de ilegalidade.

3. Como está bem patente no enunciado supra, os critérios que concorrem para a determinação do valor patrimonial, com base na fórmula elencada no art. 38.º do CIMI, apesar de aparentemente objectivos, são verdadeiras presunções relativas a certos indicadores do valor de mercado dos imóveis, tornando-se possível que o valor resultante das regras de avaliação seja significativamente superior ao valor de mercado dos mesmos imóveis.

4. E que, portanto, ainda que a tributação possa ser efectuada com base em presunções ou estimativas, deverá sempre estar prevista uma “válvula de escape” que as permita afastar.

5. Até porque, em direito fiscal, não são legalmente admissíveis as presunções absolutas ou inidíveis.

6. Sendo possível que o resultado da avaliação possa vir a ser alterado de acordo com o preço de mercado do imóvel, caso o resultado da avaliação resulte um valor patrimonial superior em mais de 15% do valor de mercado, o que acontece na situação aqui em crise.

7. De facto, a diferença entre o valor da melhor proposta global obtida pela ora Recorrente (€1.352.000,00) e o resultado da segunda avaliação (€ 2.257.230,00), supera, em muito, essa diferença de 15% entre o valor de mercado e o valor da avaliação.

8. Tendo em conta também que a AT não teve em consideração, não só os valores de mercado por m² praticados na zona onde se encontra sito o imóvel, bem como o uso continuado do mesmo.

9. Da prova produzida resulta que o valor de mercado por m² no sito onde está localizado o imóvel rondava, na altura da venda, os € 160,00, ou seja, menos de um terço do valor aplicado pela AT para o cálculo do VPT, que, recorde-se, ascendeu a € 492,00.

10. Ao pugnar pelo valor constante da 2ª avaliação, a Sentença ora recorrida viola ainda o princípio da capacidade contributiva, princípio basilar da “constituição fiscal” e vertido no artigo 103º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, tendo em conta que este princípio funciona como Limite e medida valor do imposto, vedando que o legislador adopte elementos de ordenação contrários às exigências de justiça fiscal.

11. Mais, ao decidir como decidiu o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto concorreu para a violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade - artigo 55º da LGT - a que está obrigado, em virtude do disposto no art.º 266.º da CRP.

12. Assim, outra não poderá ser a conclusão de que o resultado da 2.ª avaliação seja anulado e consequentemente corrigido em conformidade com o valor de mercado, garantindo dessa forma que a tributação seja, de facto, efectuada tendo em consideração a real capacidade contributiva do proprietário, ora Recorrente.

Requeru a revogação da sentença recorrida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da revogação da sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Mostram-se provados, por documento, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. Em 14.10.2009, a impugnante apresentou no Serviço de Finanças da Vila Nova de Gaia 1 o modelo 1, por ter concluído obras de edificação e melhoramentos frações do prédio urbano inscrito sob o artigo 4615, da freguesia de (fls. 21 do P.A.);

2. Em 28.10.2009, a Administração procedeu à primeira avaliação das frações onde foram considerados os seguintes valores:

1ª avaliação	VT	VC	A	CA	CI	CQ	CV
4615A.....	962 950,00	609,00	3 515,7600	0,60	1,00	1,00	0,75
4615B.....	1 017 530,00	609,00	3 712,9000	0,60	1,00	1,00	0,75
4615D.....	558 050,00	609,00	2 036,2884	0,60	1,00	1,00	0,75
4615D.....	31 190,00	609,00	64,0000	1,00	1,00	1,00	0,80

Conforme fichas de avaliação constante de fls. 23 a 30 do PA apenso aos autos.

3. Em 27.01.2010, foi efectuada a segunda avaliação dos prédios onde foram considerados os seguintes valores:

2ª avaliação	VT	VC	A	CA	CI	CQ	CV
4615A.....	962 950,00	609,00	3 515,7600	0,60	1,00	1,00	0,75
4615B.....	705 040,00	609,00	2 572,6537	0,60	1,00	1,00	0,75
4615C.....	558 050,00	609,00	2 036,2884	0,60	1,00	1,00	0,75
4615D.....	31 190,00	609,00	64,0000	1,00	1,00	1,00	0,80

conforme documento de fls. 40 a 65 do PA apenso aos autos;

4. Foi realizado a 2ª Avaliação, da qual foi lavrado um Termo de Avaliação, assinado por todos os elementos da comissão, não tendo havido unanimidade relativamente ao coeficiente de localização (fls. 39 a 66 do PA apenso aos autos);

5. Na avaliação, participou como perito representante do impugnante (fls. 39 a 66 do PA apenso aos autos);

6. Por escritura pública de 24.02.2010, a Impugnante vendeu a fração 4615, B, pelo valor de 575 000,00€ (fls. 25 a 26 dos autos);

7. Por escritura pública de 26.02.2010, a Impugnante vendeu a fração 4615, C, pelo valor de 225 000,00 € (fls. 27 a 30 dos autos);

8. Por escritura pública de 08.03.2010, a Impugnante vendeu a fração 4615, A, pelo valor de 538 000,00€ (fls. 31 a 35 dos autos);

9. O preço de mercado dos prédios urbanos, ronda o 160,00 €/m²;

10. As fracções localizam-se no centro da vila, de, rodeado de casas de habitação;

11. Em 05.05.2010 foi deduzida a presente impugnação.

Questão objecto de recurso:

1- Interpretação do disposto no artigo 76º, n.º 4, do CIMI, quanto à relevância da distorção superior a 15% do valor da avaliação em relação ao valor do mercado dos imóveis.

2- Violação dos princípios da capacidade contributiva, previsto no artigo 103º da CRP, e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade previstos no artigo 55º da Lei Geral Tributária.

A decisão recorrida considerou que «o legislador não considerou expressamente o preço de mercado como factor de avaliação» e que «a fórmula encontrada no artigo 38º não dá margem para ter em consideração o preço de mercado não sendo possível ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação, e isto independentemente de se tratar de primeira ou segunda avaliação...».

Na presente situação verifica-se que o valor patrimonial tributário foi fixado na 1ª avaliação, nos termos do artigo 38º do CIMI e notificado à recorrente. Perante tal fixação do valor patrimonial, e discordando do valor fixado por considerar haver discrepância entre o valor resultante da avaliação e os valores de mercado praticados na zona atento o valor das propostas de compra ficar muito abaixo do valor atribuído, o que entendeu ser gerador de dificuldades na venda dos imóveis a impugnante apresentou em 07 de Dezembro de 2009 requerimento requerendo a 2ª avaliação dos imóveis, que se iria reflectir em termos de IMI, IMT e IRC. E, para o efeito, indicou como valor praticado na zona o valor de € 160,00/m² vindo este valor a ser considerado como provado na sentença recorrida.

Tal como expresso pelo MP no seu parecer, cremos não se suscitarem dúvidas de que o requerimento em causa que não está subordinado a qualquer formalidade específica a este propósito, e, ainda que expressamente o não refira, tinha como objectivo a avaliação dos prédios para efeitos de IRC e IMT. Com efeito, «atenta a exposição da recorrente em que revelava o seu propósito de venda dos imóveis e o resultado da mesma na sua situação fiscal, tal pedido está implícito».

Não foi invocado pela Administração Tributária que haja efectuado uso do disposto no n.º 2 do artigo 46º do CIMI - utilização do método do custo adicionado do valor do terreno -, tanto mais que disse ter utilizado as regras do artigo 38º.

Assim, a avaliação dos imóveis devia ter sido igualmente feita nessa perspectiva, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 76º do CIMI.

Em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2009 - introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro - dispõe o artigo 76º do CIMI:

4 - Não obstante o disposto no n.º 2, desde que o valor patrimonial tributário, determinado nos termos dos artigos 38.º e seguintes, se apresente distorcido relativamente ao valor normal de mercado, a comissão efectua a avaliação em causa e fixa novo valor patrimonial tributário que releva apenas para efeitos de IRS, IRC e IMT, devidamente fundamentada, de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 46º, quando se trate de edificações, ou por aplicação do método comparativo dos valores de mercado no caso dos terrenos para construção e dos terrenos previstos no n.º 3 do mesmo artigo.

5 - Para efeitos dos números anteriores, o valor patrimonial tributário considera-se distorcido quando é superior em mais de 15% do valor normal de mercado, ou quando o prédio apresenta características valorativas que o diferenciam do padrão normal para a zona, designadamente a sumptuosidade, as áreas invulgares e a arquitectura, e o valor patrimonial tributário é inferior em mais de 15% do valor normal de mercado.

6 - Sempre que o pedido ou promoção da segunda avaliação sejam efectuados nos termos do n.º 4, devem ser devidamente fundamentados.

A recorrente invocou a existência de distorção entre o valor patrimonial fixado e o de mercado em percentagem superior a 15%, o que resulta evidente da matéria provada tendo em conta, também os valores pelos quais as mesmas fracções foram alienadas. Este foi o requerido pela impugnante no seu pedido de 2ª avaliação, que não logrou obter satisfação, nem foi sequer considerado.

Ora, atentos os dispositivos legais enunciados, a 2ª avaliação não poderia deixar de desconsiderar a distorção invocada, fosse para a aceitar total ou parcialmente, fosse para fundamentamente a rejeitar. Nesta segunda avaliação há apenas a menção de discordância do perito indicado pelo contribuinte quanto ao coeficiente de localização, que houve uma inspecção ao local e a repetição de todos os valores constantes da 1ª avaliação, desacompanhada de qualquer outra análise ou fundamentação que exceda/divirja do que constava do relatório de 1ª avaliação (fls. 39 a 66 do PA apenso aos autos);

Os actos de avaliação – 2ª avaliação – provocados pelo requerimento da impugnante decorreram completamente à margem do por ela solicitado, como se tivessem tido origem numa actuação oficiosa da administração tributária, dando causa a que se mostrem feridos de vício de violação de lei, por não terem sido efectuados ao abrigo do disposto nos artigos 46º, n.º 2, e 76º, n.º 4, ambos do CIMI, a determinar a sua anulação.

A sentença recorrida que professou diverso entendimento fez uma inadequada interpretação dos factos apurados e sua subsunção ao direito, pelo que não pode manter-se.

Apresenta-se prejudicado o conhecimento dos vícios de violação dos princípios da capacidade contributiva, previsto no artigo 103º da CRP, e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade previstos no artigo 55º da Lei Geral Tributária.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e julgar procedente a impugnação judicial, com a consequente anulação do acto impugnado com todas as devidas e legais consequências.

Sem custas, por não terem sido apresentadas contra-alegações.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Nulidade da sentença por falta de fundamentação. Pensão de aposentação. Encargo. Competência dos Tribunais Administrativos.

Sumário:

I — A nulidade da decisão por falta de fundamentação de facto ou de direito só ocorre quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão.

- II — *Nada obsta a que a fundamentação se faça por adesão à fundamentação jurídica de anterior acórdão de tribunal superior, sendo que a lei apenas impede que a fundamentação se faça por mera adesão aos fundamentos alegados por uma das partes.*
- III — *A CGA exerce uma função administrativa, dotada dos devidos poderes de autoridade, na fixação de pensões de aposentação e sobrevivência. E se nessa função praticou actos administrativos considerando a recorrente responsável por pensões complementares ao abrigo do DL n.º 141/79, de 22/5, e a notificou para proceder aos pagamentos que se vão vencendo, é o tribunal administrativo o competente para conhecer da legalidade ou ilegalidade de tais actos e não o tribunal tributário através do meio processual da impugnação judicial, uma vez que não estamos aqui perante mera liquidação de receitas parafiscais, antes perante actos administrativos dos quais resultam os valores a pagar.*

Processo n.º 50/15-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: CGA – Caixa Geral de Aposentações.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

1 – A....., S.A., melhor identificada nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo do Porto que se julgou incompetente em razão da matéria para conhecer o presente recurso.

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

«A) A Recorrente/A..... impugnou judicialmente as liquidações de que foi notificada e que lhe foram enviadas pela Entidade Recorrida/CGA, ou seja, impugnou cada um dos actos de liquidação que fixaram a concreta contribuição alegadamente devida pela A..... para o financiamento daquela CGA, pretendendo ver apreciada a sua legalidade.

B) São duas as questões que se levantam: saber se a sentença está ferida de nulidade e, subsidiariamente, saber se enferma de vício de julgamento.

C) A Recorrente entende que a sentença é nula por violação do disposto no artigo 615.º, n.º 1, alínea b) do C.P.C., porquanto não se encontra fundamentada de direito, nem sequer de facto, não explicando o Tribunal recorrido em que medida que a CGA actua mensalmente para com a Recorrente A....., no âmbito dos seus poderes de autoridade, nem explicando como entre ambas se desenha uma relação jurídico – administrativa.

D) Não pode bastar, como fundamentação, a mera remissão para um Acórdão, seguida de transcrição de texto seu.

E) Além do mais, tendo presente o raciocínio expositivo sobre a competência dos tribunais fiscais constante da parte final da página segunda da sentença, não se infere em que medida é que os actos de liquidação praticados pela CGA deixam de ser uma questão fiscal para passar a ser uma questão administrativa....

F) Por outro lado, ainda que assim não se entenda, sempre se impõe que a sentença seja revogada e substituída por uma outra que conclua pela competência da jurisdição tributária (como, aliás, já foi decidido pelo mesmo TAF do Porto), por a sentença recorrida padecer de vício de julgamento.

G) Salvo o devido respeito por entendimento diverso, o Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 016/11 pelo Tribunal de Conflitos nada tem a ver com a situação dos autos.

H) A questão sub judice nada tem a ver com as pensões concretas que a CGA entende ser de pagar a cada um dos 6 subscritores referidos na p.i.; tem sim a ver com a concreta contribuição da Recorrente para a pensão global que aqueles beneficiários auferem mensalmente da CGA.

I) Os descontos para a CGA são verdadeiras quotizações sociais com natureza parafiscal que se encontram no âmbito das imposições financeiras públicas a favor de organismos do Estado (in casu, CGA) - os actos impugnados são, pois, actos tributários parafiscais (artigo 3.º/1 da LGT),

J) Os documentos que corporizam os actos impugnados materializam todos os elementos típicos e constitutivos de uma liquidação (concretamente, o valor a pagar, o período a que se reportam as obrigações, a sua espécie, a data limite de pagamento e a entidade responsável pelo pagamento).

K) Os tribunais tributários são, nos termos do artigo 49.º/1/a/i) do ETAF, os competentes para conhecer das acções de impugnação dos actos de liquidação de receitas parafiscais.

L) Nos termos do artigo 97.º/1/a) do CPPT, o processo judicial tributário compreende a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais.

M) O quid disputatum impõe que se conclua pela competência do tribunal tributário, por o meio competente, para a apreciação da legalidade da fixação de cada um dos encargos mensais, ser a impugnação judicial prevista no CPPT.

N) A Caixa Geral de Aposentações, IP., é um instituto público que tem por missão gerir o regime de segurança social público em matéria de pensões de aposentação, de reforma, de sobrevivência e outras de natureza especial (cfr. artigo 3.º do DL n.º 84/2007, de 29.03), sendo, nesta matéria, semelhante ao Instituto da Segurança Social, I.P.

O) Sobre esta matéria, interessa lembrar o que tem sido decidido pelos tribunais superiores, destacando-se, por exemplo:

- n.1) os Acórdãos do Tribunal dos Conflitos de 23.06.2006 (Proc. n.º 24/05), de 19.10.2006 (Proc. n.º 9/06), de 29.06.2005 (Proc. n.º 1/05), de 19.11.2009 (Proc. n.º 015/08);
- n.2) o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 08.04.2008 (proc. n.º 02211/08);
- n.3) o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 04.11.2011 (Proc. n.º 00086/11.2BECBR);
- n.4) os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 24.10.1996 (Processo n.º 039 623), de 11.02.2004 (Proc. n.º 01927/03) e de 23.05.2007 (Processo n.º 063107), de 24.03.2004 (Recurso n.º 1906/03),

P) A decisão recorrida, ao entender que a resolução autoritária que impõe aos cidadãos o pagamento de uma prestação com vista à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos é uma “questão fiscal” e, ao mesmo tempo, decidindo pela incompetência material do tribunal tributário, violou o artigo 49.º/1/a/i) do ETAF, o artigo 3.º/1 da LGT, o artigo 97.º/1/ do CPPT e o art. 615.º/1/b) do CPC.

Q) O artigo 212.º da CRP, os artigos 1.º/1, 4.º e 49.º/1/a/i) do ETAF, o artigo 3.º, n.º 1, a) da LGT, os artigos 96.º e 97.º/1/a) e o artigo 3.º do DL n.º 84/2007, de 29.03, deveriam ter sido interpretados no sentido de se concluir que o meio escolhido é o meio próprio para a discussão da legalidade de cada um dos actos praticados pela CGA e aqui em causa e que os mesmos consubstanciam liquidações porquanto materializam todos os respectivos elementos típicos e constitutivos [como se refere em J)], visando satisfazer os encargos públicos da pessoa colectiva pública CGA.»

2 – A CGA, Caixa Geral de Aposentações não apresentou contra alegações.

3 – O Ministério Público emitiu parecer a fls. 236, com o seguinte conteúdo:

«Questiona a Recorrente o acerto da sentença do tribunal tributário do TAF do Porto de 29.04.2014 que se julgou incompetente, em razão da matéria, para conhecer dos autos, considerando competente para o efeito o tribunal administrativo.

Por se tratar de uma situação similar dou por reproduzido o parecer que sobre a matéria emiti no Proc. n.º 10/15, que é do seguinte teor:

Para além do erro de julgamento que Imputa à sentença recorrida, sustenta também a Recorrente que a sentença é nula, por violação do disposto no art. 668.º, n.º 1, al b) do CPC, por não se encontrar fundamentada de facto e de direito.

As questões colocadas no presente recurso já foram apreciadas por este Supremo Tribunal no douto Acórdão de 23.10.2013 — Rec. n.º 0641/13, em cuja doutrina inteiramente se louva a sentença recorrida e da qual não vê razão para divergir pois os sindicados actos de fixação de encargos com pensões de aposentação e sobrevivência, como nesse douto aresto bem se demonstra, não revestem natureza tributária, antes constituem actos administrativos de imputação de encargos por parte da CGA, enquanto entidade pública dotada de poderes de autoridade, no exercício da função administrativa, no âmbito do DL n.º 141/79, de 22 de Maio. E, salvo melhor entendimento, louvando-se integralmente na doutrina desse douto aresto, que no essencial transcreve e no qual se mostram perfeitamente identificadas e tratadas a questão de facto e a questão de direito, em tudo similares à dos presentes autos, carece de sentido a alegação de que a sentença é nula por falta de fundamentação.

Nesta conformidade, sem mais delongas, pronuncio-me pela improcedência do presente recurso e, consequentemente, pela confirmação do julgado».

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5- A decisão recorrida é do seguinte teor:

«A....., SA, pessoa colectiva n.º, com sede na Av. da Liberdade,, deduziu contra a CAIXA GERAL DE APOSENTAÇÕES a presente impugnação judicial visando os actos de fixação de encargos com pensões de Aposentação e de Sobrevivência relativos a vários períodos do ano de 2008 (Novembro e Dezembro) e 2009 (Janeiro) e a vários subscritores.

Para o efeito alegou a ilegalidade dos actos nos moldes que melhor expõe na petição inicial.

Concluiu pedindo a procedência da impugnação com a anulação dos actos que fixaram os encargos com pensões de aposentação e sobrevivência praticados pela CGA requerendo, ainda, que seja fixada indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia nos termos do disposto no art. 57º da LGT e 171º do CPPT.

Admitida a impugnação, a CGA foi notificada para contestar, querendo, o que veio a fazer a fls. 54 e ss. dos autos, ali pugnando pela inidoneidade do meio processual utilizado, uma vez que não estamos na presença de actos de fixação e liquidação, ou acto tributário ou liquidação de tributos.

Depois, defende a incompetência absoluta do tribunal, por considerar que competente é o tribunal administrativo e não o fiscal, atenta a matéria em discussão. --Por fim, e para o caso de não se considerarem as questões prévias suscitadas, pugna pela total improcedência da impugnação.

Concluiu pedindo a procedência das exceções com a consequente absolvição da instância, ou caso assim não se entenda, deve a acção ser julgada improcedente. Procedeu-se ao aproveitamento da prova produzida no processo 1791/07.3BEPRT.

As partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas prerrogativa que apenas a CGA usou para renovar, no essencial, a posição já vertida na contestação.

Foram os autos com vista ao DMMP que emitiu o parecer de fls. 131/135 dos autos, no sentido de ocorrerem as exceções suscitadas na contestação pela CGA.

Da (IN)COMPETÊNCIA EM RAZÃO DA MATÉRIA

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento officioso de outras: art. 660º n.º 2 Código de Processo Civil (C.P.C.), ex vi do art. 2º alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Para além de se tratar de questão de conhecimento officioso, sustentou a impugnada, secundada pelo IMMMP, a incompetência em razão da matéria.

Vejamos.

Decorre do art. 16º, n.º 1 do CPPT que “A infracção das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal”.

O âmbito da jurisdição fiscal encontra-se definida nos artigos 212º da Constituição da República Portuguesa, 4º e 49º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19.02, de onde decorre que compete aos tribunais fiscais pronunciarem-se apenas sobre as relações jurídicas fiscais.

Entende-se como uma questão fiscal a que emerge de uma resolução autoritária que imponha aos cidadãos o pagamento de qualquer prestação pecuniária com vista à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos do Estado ou de outras pessoas colectivas públicas, bem como o conjunto das relações jurídicas com tal objectivamente conexas ou objectivamente subordinadas.

A impugnante intentou a presente impugnação judicial visando os actos de fixação de encargos com pensões de aposentação e de sobrevivência fixados pela CGA, alegando, em síntese, a sua ilegalidade.

Acerca da incompetência em apreço e em caso em tudo igual ao dos presentes autos permitimo-nos, com a devida vénia, aludir e reproduzir o vertido no Ac. do STA de 23/10/2013, processo n.º 0641/13 que refere:

“Escreveu-se no acórdão do Tribunal dos Conflitos, de 20.06.2013 - Processo n.º 016/11, para além do mais, o seguinte:

“A competência dos tribunais administrativos e fiscais está definida no art.º 212º n.º 3 da CRP:

“Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.”

E está também fixada no art. 1º n.º 1 do ETAF (correspondente ao art. 3º do ETAF/84):

“Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”. O quadro legal transcrito aponta pois para a consideração dos tribunais administrativos como os tribunais ordinários da jurisdição administrativa, competindo-lhes o exercício da justiça administrativa, ou seja, o julgamento dos litígios emergentes de relações jurídicas administrativas, não podendo, em princípio, os litígios emergentes de relações dessa natureza ser dirimidos por outros tribunais (cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, 3º ed., pg. 814). As relações jurídicas administrativas são as reguladas por normas de direito administrativo, ou seja, “normas que regulam as relações estabelecidas entre a Administração e os particulares no desempenho da atividade administrativa de gestão pública” (Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Vol. 1, pg. 134), ou, segundo a jurisprudência do Pleno do STA e do Tribunal dos Conflitos, “os vínculos que intercedem entre a Administração e os particulares (ou entre entidades administrativas distintas) emergentes do exercício da função administrativa” (Ac. do Pleno do STA de 16.04.97 - Rec. n.º 31.873, e Ac. deste Tribunal dos Conflitos de 28.11.2000 - Proc. 345). Por outro lado, a competência dos tribunais é normalmente aferida em função dos termos em que a ação é proposta, ou seja, tendo em conta o pedido e a causa de pedir tal como encontram formulados pelo Autor (Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, pág. 91)

Atento o teor do pedido da recorrente e embora aparentemente pareça que estamos perante liquidações de receitas parafiscais (à semelhança do que sucede com as contribuições para a Segurança Social), entendemos que não é essa a situação dos autos.

Na verdade, no caso dos autos, a CGA exercendo uma função administrativa e dotada de poderes de autoridade, praticou atos administrativos de concessão de pensões de aposentação e de sobrevivência e considerou a recorrente responsável por pensões complementares ao abrigo do diploma acima citado.

Sendo assim, não estamos perante meros atos de liquidação de receitas parafiscais, antes perante liquidações decorrentes de atos administrativos. E são estes que devem ser atacados.

É certo que afixação da pensão em si, é matéria alheia à recorrente. Já assim não é (são), todavia, o(s) ato(s) administrativo(s) praticado (s) pela CGA, que ao abrigo do DL n.º 171/79, de 22 de maio, imputa(m) à mesma a responsabilidade pelas pensões complementares. Deste modo, estabeleceu-se entre a recorrente e a recorrida uma relação jurídico administrativa, tal como delineada no acórdão acima transcrito e para cujo diferendo são competentes os tribunais administrativos.

Deste modo, entende-se que a apreciação da legalidade dos encargos em causa nos autos cabe ao tribunal administrativo.”

Seguindo o entendimento sufragado no Acórdão transcrito, considera-se que a apreciação da legalidade dos encargos em apreço compete ao Tribunal Administrativo, pelo que este Tribunal Tributário é materialmente incompetente.

DECISÃO

Termos em que, julgo este Tribunal incompetente em razão da matéria para conhecer esta acção e competente o Tribunal Administrativo do Porto.»

6. Do objecto do recurso:

São duas as questões objecto do presente recurso:

a) Saber se a sentença recorrida padece de nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão (artº 615º n.º 1 alínea b) do Código de Processo Civil);

b) Saber se a sentença sob recurso padece também de erro de julgamento ao julgar que a apreciação da legalidade dos encargos em causa compete ao Tribunal Administrativo.

6.1 Da invocada nulidade da decisão recorrida

Alega a recorrente que a sentença é nula por violação do disposto no artigo 615.º, n.º 1, alínea b) do C.P.C., porquanto não se encontra fundamentada de direito, nem sequer de facto, não explicando o Tribunal recorrido em que medida que a CGA actua mensalmente para com a Recorrente A....., no âmbito dos seus poderes de autoridade, nem explicando como entre ambas se desenha uma relação jurídico - administrativa.

E que por outro lado, não pode bastar, como fundamentação, a mera remissão para um Acórdão, seguida de transcrição de texto seu.

Proseguindo neste discurso argumentativo alega que tendo presente o raciocínio expositivo sobre a competência dos tribunais fiscais constante da parte final da página segunda da sentença, não se infere em que medida é que os actos de liquidação praticados pela CGA deixam de ser uma questão fiscal para passar a ser uma questão administrativa.

Entendemos porém que carece de razão, já que não se verifica a arguida nulidade.

Com efeito, como é jurisprudência assente, a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto ou de direito só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão.

Já por outro lado a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, que afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade - cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140, bem como os Acórdãos desta secção do Supremo Tribunal Administrativo de 1/09/2010, recurso 653/10, 07.12.2010, recurso 1075/09 e de 02.03.2011, recurso 881/10, in www.dgsi.pt.

No caso subjudice é patente que na sentença recorrida estão bem explicitados os fundamentos de facto e de direito que se julgaram relevantes para a decisão proferida no sentido de se julgar incompetente o Tribunal Tributário.

Refere-se que estão em causa os actos de fixação de encargos com pensões de Aposentação e de Sobrevivência relativos a vários períodos do ano de 2008 (Novembro e Dezembro) e 2009 (Janeiro) e a vários subscritores, que não constituem taxas, nem impostos, ou tributos de qualquer natureza. E esta frase reporta-se ao teor da petição inicial, pelo que não se vê a necessidade de especificação de quaisquer outros factos, já que inequivocamente estão em causa os valores ali referenciados a propósito de cada um dos ali também identificados trabalhadores.

E relativamente à fundamentação de direito, também se encontra presente na decisão, quer pela referência ao âmbito da jurisdição fiscal nos termos dos artigos 212º da Constituição da República Portuguesa, 4º e 49º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, quer pela referência às disposições legais do ETAF que regulam a competência dos tribunais administrativos como tribunais ordinários da jurisdição administrativa, quer ainda por referência à fundamentação jurídica da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que transcreve e de que se apropria.

Acresce que nada impede que a fundamentação se faça por adesão à fundamentação jurídica de anterior acórdão de tribunal superior.

Sendo inequívoca a obrigatoriedade do juiz fundamentar as decisões, expressamente consagrada no n.º 1 do art. 154.º do CPC («As decisões proferidas sobre qualquer pedido controvertido ou sobre alguma dúvida suscitada no processo são sempre fundamentadas»), o que o n.º 2 do mesmo artigo («A justificação não pode consistir na simples adesão aos fundamentos alegados no requerimento ou na oposição, salvo quando, tratando-se de despacho interlocutório, a contraparte não tenha apresentado oposição ao pedido e o caso seja de manifesta simplicidade».) visa impedir é que a fundamentação se faça por mera adesão aos fundamentos alegados por uma das partes, prática que não dá garantias de efectiva ponderação dos argumentos aduzidos por ambas as partes.⁽¹⁾

Ora, no caso a decisão recorrida não aderiu à alegação de qualquer das partes.

O que a sentença fez foi remeter a fundamentação de direito para um Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, que transcreveu na parte relevante.

Ora, essa prática, não só não está vedada pelo n.º 2 do art. 154.º do CPC, como também não compromete nenhuma das duas razões por que a lei impõe a fundamentação das decisões judiciais: por um lado, ficaram bem expressas na sentença as razões que se julgaram relevantes no sentido de se julgar incompetente o Tribunal Tributário; por outro lado, a remissão para a citada jurisprudência em nada comprometeu a recorribilidade da sentença, como bem o demonstra o teor das alegações do recurso na parte em que se lhe imputa erro de julgamento.

Improcederá, pois, a arguida nulidade.

6.2 Do alegado erro de julgamento imputado à decisão sindicada

Alega a recorrente que a sentença do tribunal tributário do TAF do Porto de 29.04.2014 que se julgou incompetente, em razão da matéria, para conhecer dos autos, considerando competente para o efeito o tribunal administrativo, incorre em vício de violação de lei, nomeadamente dos arts. 212.º da CRP, os artigos 1.º/1, 4.º e 49.º/1/a/i) do ETAF, o artigo 3.º, n.º 1, a) da LGT, os artigos 96.º e 97.º/1/a) e o artigo 3.º do DL n.º 84/2007, de 29.03.

Como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, esta questão foi já apreciada por este Supremo Tribunal nos acórdãos proferidos em 25.03.2015, no recurso 10/15 e em 23/10/2013, no recurso n.º 0641/13, processos em que, entre as mesmas partes, se controvertia matéria em tudo idêntica à dos presentes autos, até nos pressupostos de facto.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por concordarmos com a respectiva fundamentação e por não serem aportados novos argumentos relevantes, pelo que, para obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do Código Civil e 148º, n.º 1 do CPTA), nos limitaremos a reproduzir o que sobre tal matéria se disse nos referidos arestos, no entendimento de que também os aqui controvertidos actos de fixação de encargos com pensões de aposentação e sobrevivência, não revestem natureza tributária, antes constituem actos administrativos de imputação de encargos por parte da CGA, enquanto entidade pública dotada de poderes de autoridade, no exercício da função administrativa, no âmbito do DL n.º 141/79, de 22/5.

Como ficou dito no citado acórdão 10/15 «a recorrente refere (no n.º 1 da petição inicial) que “pretende ver apreciada a legalidade do acto praticado pela Caixa Geral de Aposentações que fixou e lhe impôs o pagamento de determinada quantia, a título de encargos com pensões de aposentação e de sobrevivência...” decorrendo dos demais artigos da PI que a questão controvertida se reconduz à da legalidade ou ilegalidade da repartição de encargos prevista no DL n.º 141/79 (segundo o qual passou a estar inscrito na Caixa Geral de Aposentações o pessoal ao serviço dos organismos de coordenação económica e de várias outras entidades ali indicadas, com os encargos com as pensões complementares de reforma atribuídas por força dessa inscrição a serem suportados pelos serviços em que o pessoal tenha sido integrado ou por outras entidades públicas), alegando a recorrente que perante a lei não pode ser considerada responsável pelos encargos de sobrevivência e aposentação. Ora, atendendo ao teor do pedido formulado pela recorrente e como se exarou no citado acórdão do STA, «embora aparentemente pareça que estamos perante liquidações de receitas para-fiscais (à semelhança do que sucede com as contribuições para a Segurança Social), entendemos que não é essa a situação dos autos. Na verdade, no caso dos autos, a CGA exercendo uma função administrativa e dotada de poderes de autoridade, praticou atos administrativos de concessão de pensões de aposentação e de sobrevivência e considerou a recorrente responsável por pensões complementares ao abrigo do diploma acima citado.

Sendo assim, não estamos perante meros atos de liquidação de receitas para-fiscais, antes perante liquidações decorrentes de atos administrativos. E são estes que devem ser atacados. É certo que a fixação da pensão em si, é matéria alheia à recorrente. Já assim não é (são), todavia, o(s) ato(s) administrativo(s) praticado (s) pela CGA, que ao abrigo do DL n.º 171/79, de 22 de maio, imputa (m) à mesma a responsabilidade pelas pensões complementares. Deste modo, estabeleceu-se entre a recorrente e a recorrida uma relação jurídico administrativa, tal como delineado no acórdão acima transcrito e para cujo diferendo são competentes os tribunais administrativos.»

Em suma, a apreciação da legalidade dos encargos em causa nos autos cabe ao tribunal administrativo, improcedendo, portanto, as demais conclusões das alegações da recorrente.»

Do exposto se conclui que a CGA exerce uma função administrativa, dotada dos devidos poderes de autoridade, na fixação de pensões de aposentação e sobrevivência.

E se nessa função praticou actos administrativos considerando a recorrente responsável por pensões complementares ao abrigo do DL n.º 141/79, de 22/5, e a notificou para proceder aos pagamentos que se vão vencendo, é o tribunal administrativo o competente para conhecer da legalidade ou ilegalidade de tais actos e não o tribunal tributário através do meio processual da impugnação judicial, uma vez que não estamos aqui perante mera liquidação de receitas parafiscais, antes perante actos administrativos dos quais resultam os valores a pagar.

É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, pelo que, com base nessa mesma fundamentação jurídica, se conclui que o recurso não merece provimento.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Cf., neste sentido, Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 05.02.2014, recurso 1846/13, in www.dgsi.pt.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Processo n.º 55/15-30.

Recorrente: Ministério da Agricultura e do Mar.

Recorrida: A....., Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária dirigiu um requerimento ao TAF de Aveiro, pedindo a notificação do Representante da Fazenda Pública para contestar a presente impugnação judicial, dando-se sem efeito a notificação a si endereçada para o mesmo efeito, considerando estar a mesma acometida àquela entidade, de acordo com o disposto no artigo 110º do CPPT.

Naquele tribunal foi decidido que o Representante da Fazenda Pública não tem, nos presentes autos, competência para representar o Ministério da Agricultura e do Mar, concedendo-se a este o prazo de 10 dias para nomear nos autos representante legal – mandatário judicial ou jurista, se pretender praticar outros actos processuais para além da contestação.

2. Não se conformando com tal decisão, o Ministério da Agricultura e do Mar veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

1. Ao ter determinado não haver lugar à notificação do representante da Fazenda Pública, a douta decisão viola o disposto no artigo 15º, n.º 1, alínea a) do CPPT, bem como o artigo 110º, n.º 1 do mesmo Código.

2. E viola também, por essa razão, o disposto nos artigos 53º e 54º do ETAF.

3. E, ao pretender que no presente processo de impugnação o Ministério da Agricultura e do Mar poderia ser representado por licenciado em Direito com funções de apoio jurídico, ou por mandatário judicial, a douta decisão faz errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 11º, n.ºs 2 e 3 do CPPT.

4. Violações essas que decorrem de a douta sentença não ter atentado em que estava em causa a liquidação e cobrança de um tributo, fazendo assim errada interpretação e aplicação do artigo 3º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, que assim sai violado.

5. E, ao concluir que a Direcção Geral da Alimentação e Veterinária, não faz parte da administração tributária, a decisão impugnada viola o artigo 1º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

6. Violação que decorre, igualmente, de a douta sentença não ter atentado em que a liquidação e cobrança da taxa em questão estão legalmente cometidas à DGAV, com o que violou a douta decisão o disposto no artigo 9º, n.º 1 da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Junho.

7. Pelo que a douda decisão recorrida é ilegal, por violação de lei, e como tal deve ser revogada, com todas as legais consequências.

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se pelo provimento do recurso, com a seguinte fundamentação:

Questão decidenda: representação processual da administração tributaria em impugnação judicial deduzida contra liquidação de taxa de segurança alimentar mais efectuada pela DGAV (DL n.º 119/12, 15 junho)

A questão foi apreciada e decidida no recente acórdão STA-SCT 19 novembro 2014 processo n.º 994/14 com argumentação que merece a adesão sem reserva do Ministério Público e justifica a transcrição do respectivo sumário doutrinário:

Na impugnação judicial da liquidação da denominada «taxa de segurança alimentar mais», prevista no DL n.º 119/12, de 15/6, e porque não há caso omissivo quanto à matéria da representação em juízo da entidade liquidadora desse tributo, também não há que recorrer subsidiariamente ao regime constante do art. 11º do CPTA, pois que nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 15º do CPPT, compete ao Representante da Fazenda Pública «representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal»

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que declare incumbir ao RFP a representação da administração tributária no presente processo de impugnação judicial.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentação

Despacho recorrido:

“Pelo requerimento de fls. 158 veio a Direcção Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV), requerer a notificação do Representante da Fazenda Pública para contestar a presente Impugnação Judicial, dando-se sem efeito a notificação a si endereçada para o mesmo efeito, considerando estar a mesma cometida àquela entidade de acordo com o disposto no artº 110º do CPPT.

Notificado o requerimento à Impugnante nada foi dito (fls. 160 a 162 dos Autos).

Foi ainda requerido à DGAV a identificação do instrumento ou norma habilitante fundamentador do entendimento versado no requerimento inicial, nada tendo sido dito, mesmo após insistência (fls. 163 a 169 dos Autos).

Nos termos do artº 10º, nº2 do CPTA, ex vi artº 2º, alínea c) do CPPT, a entidade demandada nas acções que tenham por objecto a acção ou omissão de uma entidade pública é, no caso do Estado, o ministério a cujos órgãos seja imputável o acto impugnado, sem embargo do disposto no n.º 5 do artº 11º do mesmo código.

Estabelecendo o artº 11º, nºs 2 e 3 do CPTA, ex vi artº 2º, alínea c) do CPPT que as pessoas colectivas de direito público ou os ministérios podem ser representados em juízo por licenciado em Direito com funções de apoio jurídico (jurista), nomeado para o efeito, em alternativa a mandatário judicial.

E de acordo com o artº 15º, nº1, alínea a) do CPPT, compete ao Representante da Fazenda Pública (RFP) nos tribunais tributários, representara administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário.

E nos termos do n.º 3 do mesmo artigo que, quando a representação do credor tributário não for do RFP, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar.

Ora, a expressão “nos termos da lei” mais não significa que aquela representação não aconteça de forma automática em todos os processos judiciais, sendo necessário, caso a caso, e de acordo com a legislação vigente para cada entidade administrativa, aferir daquela competência, como refere Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 2011, volume 1, pág. 206: a competência dos representantes da Fazenda Pública nos processos judiciais tributários e nos processos de execução fiscal não se restringe à representação da administração tributária, podendo estender-se à representação de qualquer entidade pública [alínea a) do n.º 1 do presente art.º 15º], «nos termos da lei», isto é, quando existir norma legal especial que preveja essa representação.

No caso, o Decreto-Lei n.º 18/2014, de 04/02, no seu 8º nº2, alínea l), e o Decreto Regulamentar n.º 2/2014, de 9/4, no seu artº 2º, n.º 3, alínea a), referem expressamente que incumbe ao Gabinete de Planeamento, Políticas e Administração Geral - GPP do Ministério da Agricultura e do Mar apoiar jurídica e contenciosamente os órgãos e serviços do mesmo.

Além disso, refere o artº 2º, alínea e) do Despacho n.º 15262/2012, 28/11, publicado no Diário da República, 2.ª série — n.º 230 — 28 de Novembro de 2012, que compete ao Gabinete Jurídico da DGAV assegurar, nos termos do CPTA, a sua representação em processos contenciosos.

Inversamente, não existe nenhuma disposição legal que habilite o RFP a representar em juízo aquele Ministério e respectivos órgãos.

Já que não se mostrando aquele Ministério integrado na Administração Tributária nos termos em que a mesma vem delimitada no CPPT, sempre a representação de outras entidades públicas não integradas naquela como é o caso dos Autos, sempre dependeria de instrumento legal habilitante conforme a menção constante no citado artigo e alínea “nos termos da lei”.

O que de resto suscitou interpelação do Tribunal que não mereceu resposta.

Sendo irrelevante o alegado no requerimento apresentado quando menciona o artº 110º do CPPT, uma vez que tal norma terá de ser adaptada ao caso concreto, como decorre do n.º 3 do artº 15º, já citado.

Constata-se, pois, que o RFP não tem, nos presentes autos, competência para representar o Ministério da Agricultura e do Mar.

Nesses termos, concede-se ao Ministério da Agricultura e do Mar o prazo de 10 dias para nomear nos autos representante legal — mandatário judicial ou jurista, se pretender praticar outros actos processuais para além da contestação, devendo, no mesmo prazo ser junto aos Autos o processo administrativo conforme imposto pelo artigo 111º do CPPT.

Notifique.”

De direito:

A única questão a decidir é a de saber a quem cabe a representação da DGAV quando esta em causa litígios sobre a legalidade da liquidação da taxa de segurança alimentar liquidada por esta entidade.

Entendeu a mª juiz “a quo” cabia essa representação ao Gabinete de Planeamento; Políticas e Administração Geral – GPP do Ministério da Agricultura e do Mar entidade que tutela a DGAV já que não havendo lei especial que cometa tal representação ao RFP o n.º 2 al.e) da Portaria n.º 282/2012 de 17/9 atribuiu ao Gabinete Jurídico assegurar a tramitação e a representação da DGAV nos processos contenciosos, nos termos do CPTA, nos casos em que esteja em causa a actuação ou omissão da DGAV.

Todavia entendemos não caber razão à mª juiz.

Dentro do espírito que presidiu à reforma do sistema fiscal português quis o legislador como se depreende do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro que aprovou a criação da LGT a desburocratização da administração fiscal e aduaneira procurando enquadrar todas as entidades que liquidam e cobram tributos na Administração Tributária.

Por isso no n.º 3 do artigo 1º da LGT estabeleceu as entidades que integram a Administração Tributária para efeitos da regulação das relações jurídico tributárias que são aquelas que por força do n.º 2 do mesmo preceito se estabelecem entre a Administração Tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

Nestes sentido a DGAV ao liquidar e cobrar as taxas em causa integra a Administração Tributária.

Pelo que há que buscar agora no CPPT a quem compete representar a Administração Tributária nos processos judiciais tributários.

Sobre a competência do Representante da Fazenda Pública dispõe o artigo 15 do CPPT que no n.º 1 lhe comete a representação da Administração Tributária no processo judicial tributário.

Por sua vez o n.º 3 do mesmo preceito estipula que quando a representação do credor tributário não for do Representante da Fazenda Pública é que a competências deste serão exercidas pelo mandatário judicial.

Ora não existe contrariamente ao decidido norma a atribuir competência de representação da DGAV em processo judicial tributário ao Gabinete Jurídico.

Essa atribuição respeita apenas a acções administrativas às quais se aplica o CPTA, como resulta aliás de modo expresse no artigo 2º al.e) da Portaria n.º 282/2012 de 28 Novembro.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar o Representante da Fazenda Pública competente para representar a DGAV determinando a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para o prosseguimento dos autos tendo em consideração o ora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Nulidade da sentença. Excesso de pronúncia. Despacho de reversão. Fundamentação. Ilegitimidade.

Sumário:

Verifica-se a nulidade da sentença, por excesso de pronúncia, se o tribunal exceder os seus poderes de cognição quanto à causa de pedir, em violação da regra da identidade de causa de pedir e de causa de julgar.

Processo n.º 116/14-30.

Recorrente: IGFSS – Secção de Processo Executivo de Coimbra, I. P.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr.º Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social – Secção de Processo de Coimbra – recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por A... .., com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal n.º 0601200301005731 e apensos, instaurada para cobrança de dívidas de contribuições e cotizações, do ano de 2001, no montante global de € 4.635,49, inicialmente instaurada contra a sociedade B....., Lda., e posteriormente revertida contra o recorrido/oponente.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

1. A Secção de Processo Coimbra não se conforma com a sentença proferida em 30 de Abril pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra,

2. O despacho de reversão não pode ser considerado anulável por falta de fundamentação no que respeita à proveniência da dívida;

3. No facto provado n.º 4 ficou assente que o Oponente foi notificado do projecto de decisão de reversão contra si das dívidas no processo 0601200301006053 e apensos e que nesse projecto constava a identificação das certidões de dívida, o tributo (contribuições/cotizações), o valor de capital de juros de mora em causa;

4. Em sede de direito de exercício do direito de audição prévia à reversão o Oponente não questionou a inteligibilidade da dívida;

5. O mesmo sucedendo em sede de Oposição à reversão onde teve perfeito conhecimento da desapensação dos processos de execução, tendo apresentado duas oposições autónomas, distinguindo-as por número de processo e valor de acção;

6. O Meritíssimo Juiz não tomou em consideração que existem dois processos titulados por certidões de dívida distintas;

7. O processo que deu origem à presente oposição é o processo 0601200301005731 que tem na sua base as certidões 102 e 104 relativas a contribuições e com o valor de capital de € 2.898,40 a que acrescem juros de mora;

8. Certidões identificadas no projecto de decisão de reversão com indicação do tributo, valor em dívida (capital e juros de mora);

9. O Oponente apreendeu o teor do despacho de reversão, designadamente no que respeita à proveniência da dívida, de forma que até mencionou na oposição que “*a devedora originária não deixou de entregar contribuições retidas porque nunca houve esse dinheiro.*”

10. De acordo com o acórdão do STA de 14/02/2013, processo 642/12 “*É, porém, também incontroverso que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido (...)*

11. *Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o artigo 487º, n.º 2, do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação.*” in *www.dgsi.pt*).

12. Pelo que não estamos perante qualquer omissão ou confusão susceptível de levar à anulabilidade do despacho de reversão.

Termina pedindo a procedência do recurso e a revogação da decisão recorrida, a ser substituída por outra que reconheça a validade do despacho de reversão por devidamente fundamentado, mantendo-se a reversão operada.

1.3. O recorrido apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

1ª - A decisão em crise não enferma de qualquer vício.

2ª - Devendo ser mantida integralmente.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, este Tribunal veio, por acórdão de 20/12/2013 (fls. 235-245), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando, conseqüentemente, a competência deste STA.

1.5. O MP emitiu Parecer nos termos seguintes:

«O recorrente acima identificado vem syndicar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, exarada a fls. 174/178, em 30 de Abril de 2013.

A sentença recorrida julgou procedente oposição judicial deduzida contra o PEF que tem por escopo a cobrança coerciva de dívida de contribuições e quotizações para a Segurança Social relativas ao período de Abril a Outubro de 2001, no entendimento de que o despacho de reversão não se encontra devidamente fundamentado no que concerne à proveniência da dívida.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 206/207, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684º/3 e 685º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso merece, manifestamente, provimento.

Como resulta da simples leitura da PI, o recorrido, apenas coloca duas questões ao tribunal, a saber:

1. Ilegitimidade resultante do não exercício efectivo das funções de gerência na devedora originária;
2. Ilegitimidade por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida, o possuidor das quantias que originaram a dívida exequenda, nos termos do disposto no artigo 204º/1/b) do CPPT.

Daí que apenas tenha invocado, como fundamento da oposição o estatuído no artigo 204º/1/ b) do CPPT.

Não obstante, a sentença recorrida analisou a falta de fundamentação do despacho de reversão, no que concerne à proveniência da dívida e, julgando verificado tal vício de forma, julgou a oposição procedente por ilegitimidade passiva do recorrido.

Diga-se que o vício de forma do despacho de reversão constitui fundamento de oposição à execução, a enquadrar no artigo 204º/1/ i) do CPPT.

Como muito bem refere a recorrente nas suas conclusões 2, 4 e 5, a sentença recorrida não podia anular o despacho de reversão por falta de fundamentação no que respeita à proveniência da dívida, pois que o recorrido nunca questionou a ininteligibilidade/fundamentação do despacho de reversão, nomeadamente em sede de oposição judicial e uma vez que tal questão não é de conhecimento oficioso.

Ora, nos termos do disposto no artigo 660º/2 do CPC, ex vi do artigo 2º e) do CPPT, o juiz não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir o conhecimento ofícios de outras.

Como já se viu o vício formal de falta de fundamentação não é de conhecimento oficioso e o recorrido nunca questionou a proveniência da dívida.

Ao conhecer de questão de que não podia conhecer, a decisão recorrida é nula, por excesso de pronúncia, nos termos do disposto nos artigos 125º do CPPT e 668º/1/d) do CPC.

A ilegitimidade invocada pelo recorrido nada tem que ver com a alegada falta de fundamentação do despacho de reversão.

O facto da recorrente ter invocado erro de julgamento, quando o vício deve ser qualificado como nulidade de sentença, não impede o STA de apreciar a discordância que a arguição exprime com o decidido na sentença recorrida, uma vez que não está sujeito à qualificação jurídica atribuída pelas partes, como decorre do estatuído no artigo 664º do CPC. ((1) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, II volume, página 375, Conselheiro Jorge Lopes de Sousa).

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, anular-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1ª instância para conhecimento das questões suscitadas na oposição.»

1.6. Notificados para se pronunciarem, querendo, sobre a questão suscitada pelo MP (nulidade da sentença por excesso de pronúncia), a recorrente e o recorrido nada disseram.

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2.1. Na sentença recorrida julgaram-se provados e não provados os factos seguintes:

1 - Na secção de processos de Coimbra do IGFSS, com base nas certidões de dívida de fs. 5 a 8 do traslado apenso, que aqui dou como reproduzidas, foram instaurados os processos de execução fiscal n.ºs 0601200301005731 e seus apensos, para cobrança de contribuições e cotizações para a segurança social do ano de 2001, juros e custas, devidas pela sociedade comercial “B..... Lda.” acima melhor identificada, ali certificadas.

2 - Em 27/3/2003, 11/4/2003, 27/5/2003 o OEF efectuou as diligências tendentes a identificar bens penhoráveis da sociedade, objecto dos autos cuja cópia é fs. 20, 25 e 27 do traslado apenso, cujo teor aqui se dá como reproduzido.

3 - Procedendo a solicitação do OEF, o serviço de Finanças de Cantanhede emitiu e remeteu-lhe em 20/6/2003 a informação sobre bens penhoráveis da sociedade e dos seus sócios gerentes cuja cópia é fs. 30 a 36 do traslado apenso e aqui se dá como reproduzida.

4 - Por carta registada de 12/7/2006 o oponente foi notificado para se pronunciar em 10 dias sobre o projecto de decisão de reversão da execução contra si cujo teor a fs. 48 do apenso aqui se dá como reproduzido, destacando o seguinte excerto:

2. DA CITAÇÃO DO EXECUTADO

O executado foi citado a 3/31/2003. No prazo legal que dispunha para o efeito, não requereu o pagamento em prestações, não pagou voluntariamente, nem deduziu oposição.

3. OUTROS ELEMENTOS

Não são conhecidos quaisquer bens sujeitos a registo, registados em nome do executado, nem tendo este indicado nenhum bem móvel suficiente, pelo que, nos termos do art. 219º n.º 3 do C.P.P.T. permite ao órgão de execução fiscal presumir a insuficiência ou inexistência de bens móveis.

Da informação constante nas Declarações de Remuneração entregues pela executada originária, constata-se que A....., NISS n.º, é responsável subsidiário, tendo desenvolvido actividade de gerente na empresa executada no período entre 2001-03/2001-10.

5 - O Oponente apresentou a pronúncia cuja cópia a fs. 51 do apenso aqui se dá como reproduzida, destacando o seguinte excerto:

A..... foi efectivamente sócio-gerente da Executada B....., Limitada (sendo-o, ainda, embora a empresa haja deixado de operar);

Todavia, as funções relativas a movimentações de dinheiro, incluindo pagamento a funcionários, e efectivação de descontos para a Segurança Social couberam sempre ao outro sócio-gerente C..... (..);

Muito embora este C.... (...), depois de elencar os pagamentos e de dar ordem de pagamento, por vezes deixasse os cheques para A..... assinar, o que este fazia sem questionar:

Mas, na verdade, toda a parte económica esteve sempre a cargo do outro sócio-gerente.”

6 - E indicou como testemunhas o tal C.... e sua mulher.

7 - O OEF remeteu cartas registadas com AR, convocando as testemunhas, para o domicílio indicado pelo aqui Oponente, mas aquelas foram devolvidas, por motivo ignoto.

8 - Em 29/1/2007 a Srª Coordenadora da Secção de processos emitiu, a fs. 71 a 72 do processo de execução principal, o despacho cuja cópia a fs. 71 a 72 do traslado apenso (e da execução) aqui se dá como reproduzido, destacando o seguinte excerto:

Da resposta do notificado:

Da resposta apresentada por A..... não resulta o não exercício pelo mesmo da gerência da executada durante o período da dívida constante dos autos.

Quanto às testemunhas cuja audição o mesmo requer, tendo para o efeito sido notificadas, não recepcionaram as notificações que lhes foram dirigidas.

Dos factos

a) Consta do cadastro da executada na Segurança Social e nas Finanças relativos à sociedade B....., Lda., que, são gerentes, à data legal de pagamento ou entrega dos montantes em dívida à Segurança Social, A..... e C.....;

b) A situação definida é a resultante do registo comercial da sociedade sendo gerência nominal ou de direito. Provada esta, infere-se a gerência efectiva ou de facto;

Em conclusão não logrou provar o notificado de que não se verificam quanto a si os pressupostos de reversão da dívida constante dos autos, pelo que, mantendo-se os pressupostos balizadores da reversão contra o gerente,

1. Indefiro o pedido de não prosseguimento da reversão de A..... apresentado em sede de direito de audição;

2. Reverso as execuções contra o mesmo;

3. Reverso ainda as execuções contra C.....;

4. Citem-se os revertidos do presente despacho;

5. 30 dias após, devolvam-se os autos a despacho com informação de eventuais descontos enquanto TCO's dos revertidos.

9 - Em 7/02/07 a mesma coordenadora emitiu novo despacho intitulado “despacho (reversão)”, cuja cópia a fs. 76 do traslado apenso aqui se dá como reproduzido, destacando a seguinte parte:

10 - Seguiu-se a citação do oponente para os termos da execução, pela nota de citação cuja cópia a fs. 74 do traslado aqui se dá como reproduzida.

11 - O oponente foi e é titular da gerência da devedora originária, desde a sua constituição.

12 - É necessário o concurso da sua assinatura, segundo o pacto social, para obrigar a sociedade.

2.2. Não se provou:

Que o Oponente não estava ao corrente dos pagamentos a efectuar pela gerida, que assinava os cheques que o outro sócio lhe apresentava, sem questionar, que a gerida nunca teve os dinheiros retidos e que foi essa falta de meios que levou ao encerramento da empresa.

3.1. Começando por enunciar que o oponente assenta a oposição na alegação de que não é parte legítima por nunca ter sido gerente de facto da sociedade originariamente executada e que, de todo o modo, esta nunca dispôs de dinheiro alegadamente retido (o que, subentende-se, afastaria a sua responsabilidade subsidiária cujos pressupostos constam do n.º 1 do art. 24º da LGT), a sentença recorrida acaba por enveredar pela apreciação da fundamentação do despacho de reversão, referindo

o seguinte: «*Porém, a montante desta questão é incontornável a da insuficiência de fundamentação – paredes-meias com a ininteligibilidade – da decisão de reversão em que assenta a sua legitimidade aqui posta em causa*».

E considerando que «*Desta falta de fundamentação decorre, obviamente, uma absoluta impossibilidade de sindicar a legalidade material da decisão de reversão, pelo que não pode o tribunal apreciar a mesma*» decide-se na sentença o seguinte: «*Pelo exposto, anulo, por insuficientemente fundamentado, o despacho de reversão da execução contra o Oponente e, em consequência, julgo a oposição procedente por ilegitimidade passiva do mesmo oponente, nos termos do artigo 204º n.º 1 b) do CPPT*».

3.2. Discordando do assim decidido, a entidade recorrente (IGFSS) convoca um apelidado erro de julgamento direito por parte da sentença recorrida, ao anular por insuficiente fundamentação (atendendo à não indicação da proveniência da dívida) o despacho de reversão, em violação do disposto no n.º 1 do art. 77º da LGT e no art. 124º do CPA.

Todavia, o que em substância a recorrente invoca é o vício atinente à própria sentença por ter apreciado officiosamente (mas em excesso de pronúncia) aquela questão, como resulta, aliás, quer da respectiva alegação, onde sustenta que “Em momento algum o Oponente questionou a origem da dívida, antes pelo contrário, elaborou a sua defesa alegando que «a devedora originária não deixou de entregar contribuições retidas porque nunca houve esse dinheiro»”, quer da leitura da PI, da qual se constata (constatação que, conforme acima se disse, também a própria sentença assume) que o recorrido apenas coloca duas questões ao tribunal: (i) ilegitimidade resultante do não exercício efectivo das funções de gerência na devedora originária e (ii) ilegitimidade por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida, o possuidor das quantias que originaram a dívida exequenda, tudo nos termos do disposto no art. 204º, n.º 1, alínea b) do CPPT.

Ora, como pondera o MP, o facto de a recorrente ter invocado erro de julgamento, quando o vício deve ser qualificado como nulidade de sentença, não impede o STA de apreciar a discordância que a arguição exprime com o decidido na sentença recorrida, uma vez que não está sujeito à qualificação jurídica atribuída pelas partes (cfr. o art. 664º do CPC).

Além de que, como se deixou dito, as partes, notificadas para se pronunciarem sobre a apreciação da questão assim delimitada, nada disseram e, de todo o modo, as «*partes é que circunscrevem o thema decidendum, através do pedido e da defesa*» e haverá também excesso de pronúncia «*se o tribunal, apesar de se limitar a apreciar um pedido que foi formulado, exceder os seus poderes de cognição quanto à causa de pedir, violando a regra da identidade de causa de pedir e de causa de julgar, por exemplo, anulando um acto com base em vício não invocado*».⁽¹⁾

Sobre o que deve entender-se pelo vocábulo «*questões*» inserto no art. 660º do CPC, já o Prof. Alberto dos Reis também ensinava que «*O juiz, para se orientar sobre os limites da sua actividade de conhecimento, deve tomar em consideração, antes de mais nada, as conclusões expressas nos articulados*», pois a função específica dos articulados consiste exactamente em fornecer ao juiz a delimitação nítida da controvérsia e é pelos articulados que o juiz há-de aperceber-se dos termos precisos do litígio e da «*questão ou questões, substanciais ou processuais, que as partes apresentam ao juiz para que ele as resolva*», sendo que para «*caracterizar e delimitar, com todo o rigor, as questões postas pelas partes, não são suficientes as conclusões que elas tenham formulado nos articulados; é necessário atender também aos fundamentos em que elas assentam. Por outras palavras: além dos pedidos, propriamente ditos, há que ter em conta a causa de pedir*», não bastando «*que haja coincidência ou identidade entre o pedido e o julgado: é necessário, além disso ... que haja identidade entre a causa de pedir (causa petendi,) e a causa de julgar (causa judicandi)*» devendo «*anular-se, por vício de ultra petita, a sentença em que o juiz invoca, como razão de decidir, um título, ou uma causa ou facto jurídico, essencialmente diverso daquele que as partes, por via de acção ou de excepção, puseram na base das suas conclusões*».

E, continua o ilustre mestre, a «*palavra “questões”, que se lê no art. 660º e no n.º 4º do art. 668º... designa não só o pedido, propriamente dito, mas também a causa de pedir. Desta maneira, quando o juiz julga procedente a acção com fundamento em causa de pedir diversa da alegada pelo autor, conhece de questão que o autor não submeteu à sua apreciação, isto é, de questão de que não devia tomar conhecimento, atento o disposto no art. 660º; a sentença, incorre, portanto, na nulidade prevista na 2ª parte do n.º 4º do art. 668º. (...) Desde que a questão se caracteriza pelo pedido e pela causa de pedir, é claro que uma questão fundada em causa de pedir diversa da invocada pela parte ... é questão diferente da que a parte submeteu ao conhecimento do tribunal...».⁽²⁾*

3.3. Refira-se, ainda, que tendo o recurso sido inicialmente interposto para o TCA Norte e tendo ali sido declarada a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, considerando competente o STA, dado estar em causa apenas matéria de direito, também aqui se entende que, na perspectiva considerada pelo TCAN, o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT) pois as partes não contestam os factos constantes do probatório, divergindo apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis.

Vejam, pois.

3.4. Como se viu o recorrido deduziu a presente oposição à execução fiscal, invocando como fundamento a sua ilegitimidade resultante do não exercício efectivo das funções de gerência na devedora originária e por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida, o possuidor das quantias que originaram a dívida exequenda (al. b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT).

Não obstante, a sentença convocou e apreciou a falta de fundamentação do despacho de reversão, no que concerne à proveniência da dívida e, julgando verificado tal vício de forma, julgou a oposição procedente por ilegitimidade passiva do recorrido.

Ora, em primeiro lugar, o pretenso vício de forma do despacho de reversão, a verificar-se, constituiria fundamento de oposição à execução, a enquadrar na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT e como bem refere a recorrente (conclusões 2, 4 e 5), a sentença não podia apreciar tal questão e anular o despacho de reversão por falta de fundamentação no que respeita à proveniência da dívida, pois que, não sendo questão de conhecimento oficioso, também o recorrido não questionou a ininteligibilidade/fundamentação do despacho de reversão, nomeadamente em sede de oposição judicial.

A nulidade por excesso de pronúncia (n.º 1 do art. 125º do CPPT e segmento final da alínea d) do n.º 1 do art. 615º do NCPC) relaciona-se com a segunda parte do n.º 2 do art. 608º e com o n.º 1 do art. 609º, do mesmo código, em que se estabelece que o juiz nem pode ocupar-se senão de questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras, nem pode condenar em quantidade superior ou em objecto diverso do que se pedir.

No caso, como se viu, a ilegitimidade invocada pelo recorrido nada tem que ver com a proclamada falta de fundamentação do despacho de reversão; ou seja, o vício formal de falta de fundamentação do despacho de reversão, além de não ser de conhecimento oficioso, também consubstancia causa de pedir distinta da ilegitimidade invocada pelo recorrido, que também nunca questionou, sequer, a proveniência da dívida.

Portanto, ao conhecer de questão de que não podia conhecer, a decisão recorrida é nula, por excesso de pronúncia, nos termos do disposto nos arts. 125º do CPPT e da alínea d) do n.º 1 do art. 615º do Novo CPC (que corresponde ao anterior art. 668º do CPC).

DECISÃO

Pelo exposto, acorda-se em, dando provimento ao recurso, anular, por excesso de pronúncia, nos preditos termos, a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos ao TAF de Coimbra para conhecimento das demais questões suscitadas na oposição, se a tanto nada mais obstar.

Custas pelo recorrido, que contra-alegou.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, vol. II, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, anotação 5 ao art. 123º, pp. 318 e 319; e anotação 12 ao art. 125º, p. 366.

Cfr. também o ac. desta Secção do STA, de 28/1/2015, proc. n.º 01879/13.

(²) Cfr. A. Reis, CPC Anotado, Vol. V, anotações ao art. 661º, pp. 53 e ss.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

IRS – Categoria G. art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88. Mais Valias.

Sumário:

- I — *Por força do disposto no artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o CIRS, fixando um regime transitório para os rendimentos da categoria G, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado após a entrada em vigor daquele código, em 1 de Janeiro de 1989.*
- II — *Não estão sujeitos a tributação em IRS os ganhos resultantes da venda efectuada em 2004 de um prédio (ainda que nesta data qualificado como terreno para construção) adquirido em 1979 como prédio rústico e que mantinha essa natureza à data da entrada em vigor do CIRS.*

Processo n.º 149/15-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A.....
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 94/09.3BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A..... (adiante Impugnante ou Recorrido), anulou a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) que lhe foi efectuada relativamente ao ano de 2004, com fundamento na omissão da declaração dos ganhos (mais-valias) obtidos com a alienação de um prédio que foi declarado como sendo rústico, mas que a Administração tributária (AT) considerou ser um terreno para construção.

1.2 O recurso foi admitido, a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, que rematou com conclusões do seguinte teor ⁽¹⁻²⁾:

«1. *Visa o presente recurso reagir contra a douta decisão que julgou totalmente procedente a Impugnação judicial, intentada pelo ora recorrido contra a liquidação de IRS, e respectivos Juros compensatórios, com o n.º 2008 50045833292, do exercício de 2004, e de montante total de 83.499,48.*

2. *O Ilustre Tribunal “a quo” julgou totalmente procedente o impugnação, anulando a liquidação impugnada, condenando, em consequência, a Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento até à data em que vier a ser emitida a respectiva nota de crédito, e ainda no pagamento das custas do processo.*

3. *Entendeu o Tribunal “a quo”, em síntese, que o relatório de inspecção elaborado pelos serviços de inspecção tributária e que fundamentou a liquidação impugnada incorreu em vício invalidante, na medida em que, por um lado, “... atentou na natureza do prédio à data da alienação (2004), quando tinha de aferir a mesma à data do fim da vigência do CIMV (31 de Dezembro de 1988), sendo que, de todo o modo, em 2004 o prédio ainda tinha a natureza de rústico...” e, por outro lado,*

4. *“...interpretou incorrectamente a informação que a própria direcção de finanças de Lisboa solicitou ao Município da Covilhã, na medida em que tal informação só faz referência a “espaço urbano” e não urbanizado e fá-lo por referência a um instrumento de gestão territorial ulterior a 1989”.*

5. *Considerou o Tribunal a quo que, “conforme decorre do teor do relatório de inspecção, bem como da escritura pública, do título aquisitivo nada resulta, em termos de se considerar o prédio em causa como sendo terreno para construção, à data da entrada em vigor do CIRS”, mais considerando o Ilustre Tribunal a quo, na aferição da verificação – ou não verificação – dos pressupostos constantes no artigo 1.º do CIMV, normativo este a considerar in casu atento o disposto no regime transitório previsto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que “... da matéria dada como provada, resulta que a 31 de Dezembro de 1988 (ou seja, último dia da vigência do CIMV), a parcela do prédio em causa, adquirida pelo impugnante em 1979, não tinha a qualificação de terreno para construção, face a este (duplo) critério. Com efeito, da informação prestada, pela Câmara Municipal da Covilhã, apenas decorre que, em 2004 e considerando o PDM de 1999, o prédio em causa é classificado como espaço urbano”, sendo que “qualquer alteração dos planos urbanísticos, posteriores a 1989, seria, in casu, irrelevante...”.*

Ora,

6. *é entendimento da Representação da Fazenda Pública que o Ilustre Tribunal a quo, ao considerar não estar sujeito a IRS o ganho decorrente da transmissão onerosa do prédio em questão, por não ser considerado terreno para construção à data da entrada em vigor do CIRS, com o devido respeito e salvo sempre melhor entendimento, não perfilhou a solução jurídica correcta.*

Isto porque,

7. *postula a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS que “constituem mais valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário”.*

8. *Refere o n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho, que “os ganhos que não eram sujeitos ao Imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1955, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.*

9. O regime estatuído pelo n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, apenas se aplica aos ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias e que agora o são, por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, sendo que o momento relevante para a aferição do ganho determinante da mais valia, para efeitos de tributação, é a data da transmissão onerosa do direito real sobre o bem imóvel, ou seja, a data em que se pratica o acto translativo do direito, conforme o disposto no n.º 3 do artigo 10.º do CIRS.

10. Face ao disposto na alínea a) do n.º 1 e na alínea a) do n.º 4 do artigo 10.º do CIRS, verifica-se a existência de uma mais-valia, mais-valia esta tributável, conforme se pode através da leitura dos pontos 1), 2) e 7) da matéria dada como provada.

11. O regime estabelecido pelo artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, aplica-se apenas aos “ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais valia” e que agora o são, nos termos do disposto no artigo 10.º do CIRS.

12. Urge, por isso, saber se, in casu, a mais-valia realizada pelo impugnante era tributada, à data da verificação da mesma, nos termos do CIMV. Esta data terá de ser – forçosamente – a data da realização da dita mais-valia, pois só nessa altura é que nasce a mesma.

13. Postulava o artigo 1.º do revogado CIMV, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965:

“O imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através dos actos que a seguir se enumeram:

1.º Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opera, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei 41616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial”.

14. Por sua vez, o seu § 2.º diz-nos quais os imóveis qualificados como “terrenos para construção” para efeitos de tributação em sede de mais-valia, nos termos do artigo 1.º, 1.º:

“São havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidas em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo”.

15. O momento relevante para se determinar a natureza do imóvel em questão – ou seja, para se aferir se é ou não considerado “terreno para construção”, só pode ser o da verificação do facto tributário, ou seja, o momento em que operou a transmissão a título oneroso, pois é neste momento em que é gerado o ganho que se consubstancia na mais-valia. Ou seja, este momento só pode ser o da venda do imóvel pelo impugnante, e não o momento da entrada em vigor do CIRS.

16. E dúvidas não restam que o imóvel em questão inseria-se, à data, na classe de “espaço urbano”, devendo o mesmo ser considerado “terreno para construção”, para os efeitos previstos no artigo 1.º, § 2, do CIMV.

17. Neste mesmo sentido já se pronunciou a 2.ª Secção do Contencioso Tributário do TCA Norte, no seu Acórdão n.º 00984/04 - Viseu, de 13-03-2008, abordando idêntica situação à decidida na presente impugnação.

18. Atenta a matéria factual provada, in casu, e na esteira do (correcto) entendimento do Colendo TCA-N, plasmado no Acórdão supra identificado, sob o terreno em questão ter havido um pedido para início de processo de operação de loteamento, formulado em 27-12-1994, inserindo-se tal terreno na classe qualificada pela entidade administrativa competente como “espaço urbano” desde 1999 – vd. ponto 4) da fundamentação factual constante da decisão ora em crise – dúvidas não restam que à data da venda, pelo impugnante, do terreno em questão (4 de Março de 2004), este já havia assumido a natureza de «terreno para construção», tal qual o § 2 do artigo 1.º do CIMV o qualifica.

19. É manifesto que o terreno em questão, na data da sua transmissão, por venda, por parte do ora recorrido – a 4 de Março de 2004, sendo esta, pelo supra exposto, a data relevante para se aferir acerca da aplicação do regime estabelecido no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, e não como entendeu o Ilustre Tribunal a quo a data da entrada em vigor do CIRS – encontrava-se sujeito a imposto de mais-valias.

Assim sendo,

20. e pelo exposto, e porque o regime especial constante do n.º 1 do artigo 59.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, é aplicável apenas aos “ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias”, evidente se manifesta a inaplicabilidade deste regime ao caso vertido na impugnação ora em questão, pois o ganho obtido com a venda do terreno em questão sempre estaria sujeito ao imposto de mais-valias aquando a realização de tal ganho, nos termos do disposto no artigo 1.º, 1.º, do CIMV.

21. Pelo que, no entendimento da Representação da Fazenda, com o devido respeito e salvo sempre melhor entendimento, não andou bem o Tribunal a quo ao considerar que o ganho decorrente da venda do terreno em questão cai na previsão do n.º 1 do artigo 5.º Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Nestes termos,

22. com o devido respeito e salvo sempre melhor entendimento, deve ser revogada a decisão ora recorrida, com as legais consequências daí decorrentes.

Pelo que se peticiona o provimento do presente recurso, revogando-se a decisão ora recorrida, assim se fazendo a devida e acostumada JUSTIÇA!».

1.3 Não foram apresentadas contra alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, com a seguinte fundamentação ⁽³⁾:

«[...] A questão que é suscitada pela Recorrente consiste em saber se as mais-valias obtidas com a venda em 4 de Março de 2004 do prédio inscrito na matriz da freguesia de, concelho da Covilhã, sob o artigo 134, estão sujeitas a tributação, como considerou a AT, ou se se verifica exclusão da tributação ao abrigo do regime transitório previsto no artigo 5.º do Dec.-Lei n.º 442-A/88, como se entendeu na sentença recorrida.

Na sentença recorrida deu-se como assente que o prédio alienado pelo impugnante e aqui recorrido em 04/03/2004 havia sido adquirido em 27/07/1979 (facto este não questionado pela recorrente, pese embora não esteja esclarecida a divergência das matrizes). Mais se fez constar que o impugnante apresentou em 27/12/1994 junto da Câmara Municipal da Covilhã um pedido de autorização de loteamento do referido prédio, sendo que este se inseria àquela data na classe de “espaço urbano”, por força do plano director municipal da Covilhã, aprovado por resolução do Conselho de Ministros n.º 124/99.

Pese embora não conste do probatório, ao discutir a matéria de direito, a Mma. Juiz [do Tribunal] “a quo” dá como assente que aquando da entrada em vigor do CIRS em 1 de Janeiro de 1989 o prédio objecto de transmissão mantinha a natureza de prédio rústico e como tal foi alienado.

Ora, perante tais factos afigura-se-nos que não subsistem quaisquer dúvidas sobre a aplicação do regime transitório previsto no artigo 5.º, n.º 1 e 2 do Dec.-Lei 442-A/88, que aprovou o CIRS, ao caso dos presentes autos, tal como foi configurado e elucidativamente fundamentado na sentença recorrida, com o apoio da jurisprudência pacífica e reiterada da secção de contencioso tributário do S.T.A., e que aqui nos dispensamos de citar:

De acordo com o art. 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS “Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário”.

Por força do disposto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (diploma que aprovou o CIRS), na redacção que lhe foi dada pelo Dec.-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho, “os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.

Ora, à luz do disposto no Código do Imposto de Mais-Valias (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965), o imposto de mais-valias incidia sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título porque se operasse desde que dessa transmissão resultassem ganhos não sujeitos a encargos de mais valia, ou os ganhos realizados não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial. Com o propósito de evitar a dupla tributação, caso o facto estivesse sujeito a encargo de mais-valia ou contribuição industrial ficava arredada a incidência em imposto de mais-valias. Pretendia-se, assim, tributar “as valorizações ocasionais”, os “ganhos trazidos pelo vento”, isto é, os anormais ganhos que a transmissão dos terrenos para construção traziam para o beneficiário e que eram exteriores à sua actividade.

Já no CIRS a tributação das mais-valias parte do conceito de incremento patrimonial pelo que alargou substancialmente a incidência do imposto ¹ [¹ Introduzida no CIRS pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Dispõe o art. 9.º, sob a epígrafe Rendimentos da Categoria “G”: 1- Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias: a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte; b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de transacção, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão; (Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro); c) Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título; d) Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da Lei Geral Tributária.]. Segundo André Salgado Matos (in CIRS anotado, pág....), «a tributação das mais-valias surge na medida em que a alienação de um determinado bem por um valor

superior àquele porque foi adquirido tem por resultado um acréscimo patrimonial na esfera do sujeito alienante, em relação ao qual o princípio da capacidade contributiva reclama a existência de normas de incidência objectiva».

E nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 10.º do CIRS, «o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, liquidados da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso...».

O facto tributário tem assim a natureza de facto duradouro, por compreender a valorização que o bem incorporou no decurso do período compreendido entre a aquisição e a venda (realização). E ao contrário dos restantes incrementos, estes rendimentos traduzem-se em proveitos ou ganhos de carácter ocasional.

Daí que, na aplicação daquele regime transitório do artigo 5.º do DL 442-A/88, a jurisprudência do STA tenha adoptado o entendimento no sentido de que é indiferente qualquer modificação sofrida pelo prédio no período posterior à entrada em vigor do CIRS, ou seja, ainda que o prédio passe a prédio urbano em virtude da aprovação de loteamento ou projecto de construção, os ganhos obtidos pelo seu proprietário não estão sujeitas a imposto de IRS ao abrigo do artigo 10.º do CIRS. Considera a referida jurisprudência que «... pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor. Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103.º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 207), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias» – acórdão do STA de 06/06/2007, recurso n.º 0179/07 (no mesmo sentido os acórdãos de 29/03/2006, rec. n.º 1213/05; de 09/11/2005 rec. n.º 733/05; de 12/12/2006, rec. n.º 1100/05; de 29/03/2006, recurso n.º 1213/05; de 13/02/2008, rec. n.º 763/07; de 29/10/2008, rec. n.º 539/08; de 04/02/2009, rec. n.º 872/08; de 02/06/2010, rec. n.º 0998/09; de 19/04/2012, rec. n.º 0923/11; e de 02/07/2014, rec. n.º 01396/13).

Atenta a matéria de facto dada como assente e não questionada pela Recorrente, da qual se retira que aquando da entrada em vigor do Dec.-Lei n.º 442-A/88, o prédio já era pertença do impugnante e tinha a natureza de rústico e que foi nessa qualidade que foi alienado, temos que concluir que as mais-valias realizadas com a sua venda estão excluídas da tributação, ao abrigo do regime transitório previsto no art. 5.º do Dec.-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, já que o legislador (ostensivamente diríamos nós) se mostrou indiferente ao facto de grande parte da valorização do prédio que contribui para a realização dessas mais-valias resultar da sua inserção em planos urbanos e da sua aptidão para a construção (e se ocorridos após a entrada em vigor do CIRS conduz a que essa valorização seja já tributada)».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao considerar que os ganhos resultantes da transmissão (venda) de um prédio, ocorrida em 4 de Março de 2004, adquirido como prédio rústico em 27 de Julho de 1979 e que mantinha essa natureza à data da entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), não estão sujeitos a tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), a título de mais-valias, ao abrigo do regime transitório da categoria G, previsto no n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 (na redacção do Decreto-Lei n.º 142/92, de 17 de Junho).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«1) Por escritura pública, datada de 27 de Julho de 1979, outorgada no cartório notarial da Covilhã, o impugnante e outros, na qualidade de segundos outorgantes, declararam comprar aos primeiros outorgantes e estes declararam vender-lhes, o prédio, situado na freguesia da, concelho da Covilhã, descrito na conservatória do Registo Predial da Covilhã sob o número 396 e inscrito na respectiva matriz sob os artigos 585 e 586 rústicos e 478 urbano (cfr. fls. 46 a 48, do processo administrativo).

2) Por escritura pública, datada de 04 de Março de 2004, outorgada no vigésimo cartório notarial de Lisboa, o impugnante e outros, na qualidade de primeiros outorgantes, declararam vender à segunda outorgante e esta declarou comprar-lhes, pelo preço de 850.000,00 Eur., o prédio rústico,

inscrito na matriz respectiva sob o artigo 134, correspondente ao prédio referido no instrumento notarial mencionado em i) (cfr. fls. 28 a 36 e 38 a 40, do processo administrativo).

3) O impugnante e outros, enquanto entidade equiparada a pessoa colectiva, apresentaram, em 27.12.1994, pedido para início de processo de operação de loteamento, junto da Câmara Municipal da Covilhã, relativo ao prédio mencionado em 2) (cfr. fls. 50, do processo administrativo).

4) Por referência a 2004, o prédio mencionado em 2) inseria-se na classe de “espaço urbano”, por força do Plano Director Municipal da Covilhã, aprovado por Resolução do Conselho de Ministros n.º 124/99 (cfr. fls. 51, do processo administrativo).

5) Foi remetido, ao impugnante, pelos serviços de inspecção tributária, da direcção de finanças de Lisboa, ofício com o n.º 28.909, datado de 14 de Abril de 2008, tendo o referido ofício sido recebido pelo impugnante e constando do mesmo designadamente o seguinte:

“...
Sendo do conhecimento destes Serviços que V. Ex.ª procedeu à alienação de bens imóveis no ano de 2004, e não reflectiu as referidas situações no anexo correspondente da Declaração de Rendimento Modelo 3, fica por este meio notificado para que proceda à situação abaixo indicada com uma (x) no prazo de 15 (quinze) dias, a contar da data do terceiro dia posterior ao do registo:

A substituição da declaração Modelo 3 de IRS, nos termos do n.º 4 do art. 65.º do CIRC, e conjuntamente com esta, entregue o anexo o anexo respectivo reflectindo a alienação dos bens em causa, referente ao ano indicado, no Serviço de Finanças da sua área de residência, ou sendo possuidor da respectiva senha de acesso, poderá fazê-lo via Internet.

(...)
4- Caso não se trate de terrenos destinados a construção, e a aquisição ou posse do bem ora alienado tenha ocorrido antes de 1989 – situação de exclusão tributária a que se refere o art. 5.º do D.L. 442-A/88, de 30/11, encontra-se dispensado de entregar o referido anexo. Neste caso, e para cumprimento do previsto no n.º 2 do citado art. 5.º, solicitamos que nos seja remetida, o mais urgente possível, cópia dos documentos comprovativos da aquisição.

...” (cfr. fls. 44 do processo administrativo);

6) O impugnante foi objecto de procedimento de inspecção interna, em cumprimento da ordem de serviço n.º OI 200802293, pela Direcção de Finanças de Lisboa (cfr. fls. 28, do processo administrativo).

7) Do procedimento referido em 6) resultou um Relatório de Inspeção Tributária (RIT), datado de 14 de Agosto de 2008, do qual consta designadamente o seguinte:

“III Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

Da análise de todos os elementos recolhidos e que constam dos papéis de trabalho desta acção, conclui-se que se trata de situação sujeita a correcção, conforme fundamentação que se segue.

O sujeito passivo procedeu no ano de 2004 à alienação da sua quota-parte de 1/4 do imóvel a seguir identificado, conforme escritura pública de 2004/03/04 celebrada no 20.º Cartório Notarial de Lisboa: (Anexo I)

Escritura Pública		Identificação do bem		Valor de Venda	
Data	Cartório	Cód./Freg.	Tipo/Artigo	Total	Quota-Parte
2004/03/04	20.º CN Lisboa	...-Covilhã (.....)	R-134	850.000,00 €	425.000,00 €

Da consulta aos elementos disponíveis no Serviço de Finanças da área geográfica do referido prédio, com a área total de 3,5895 hectares, constatámos que o mesmo foi inscrito na matriz no ano de 2001, tendo o valor patrimonial de 507,78 €, em nome dos sujeitos passivos a seguir indicados e nas quotas partes indicadas

(...)

NIF	NOME	QP	V. Patrim
.....	B.....	2/4	253,88 €
.....	A.....	1/4	126,95 €
.....	C.....	1/4	126,95 €
			507,78 €

Procedeu-se à análise da situação fiscal do sujeito passivo através do sistema de consultas das declarações de IRS, tendo constatado que o sujeito passivo, e relativamente ao exercício de 2004, apresentou a sua declaração de rendimentos modelo 3, não tendo no entanto entregue o anexo “G”

reflectindo o ganho de Mais Valias (categoria G) resultante da alienação do imóvel identificado, conforme elementos que são do conhecimento da Administração Tributária.

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), constituem mais valias os ganhos obtidos que resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, os quais integram a categoria “G” de rendimentos.

De acordo com os elementos disponíveis neste Serviço não se verificam as condições previstas no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS nem do art. 5.º do D.L. 442-A/88 de 30/11 quanto à exclusão da tributação dos referidos rendimentos.

O sujeito passivo foi notificado através do nosso ofício n.º 28909 de 2008/04/14 (...) para apresentar a Declaração de Rendimentos com o anexo “G” em falta.

(Anexo III)

O sujeito passivo em resposta à referida notificação (...) enviou fotocópia do documento comprovativo da aquisição, em 1979/07/27, de uma quota parte não identificada de um prédio situado na freguesia da concelho da Guarda, inscrito na respectiva matriz sob os artigos rústico 585 e 86 e urbano 478, sendo o valor total da compra no montante de 14.963,93 €, considerando que se tratava da situação de exclusão tributária a que se refere o ponto 4 da referida notificação. (Anexo IV)

A fim de se proceder ao enquadramento dos rendimentos resultantes da transmissão do prédio em causa, solicitou-se à Câmara Municipal da Covilhã que fosse prestada informação, no âmbito do dever de colaboração entre organismos públicos legalmente estipulado (artigos 49.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, 63.º da Lei Geral Tributária e 9.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária), relativamente à classe de espaço correspondente ao prédio em causa e identificação do requerente e data do respectivo pedido de licenciamento.

A Câmara respondeu informando: (Anexo n.º V)

1. quanto à identidade do requerente e data de início do processo de licenciamento, foi requerido por A..... e outros, entidade equiparada a pessoa colectiva com o n.º com sede em Rua, n.º, 1700 Lisboa, através de requerimento registado a 1994/12/27;

2. quanto à classificação de espaço à data do ano de 2004, insere-se na classe de “espaço urbano.”

Analizados os factos trazidos ao processo pelo sujeito passivo, bem como os restantes elementos conhecidos da Administração Tributária, conclui-se que estamos perante uma transmissão de um prédio localizado em área urbana, o que lhe confere a qualidade de prédio apto para construção de acordo com o Plano Director Municipal (PDM) da Covilhã.

Conforme anteriormente referido, o prédio foi adquirido em 1979, sendo-lhe aplicável o regime transitório da categoria G, de acordo como disposto no art. 5.º do DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Pelo exposto, propomos que se proceda à alteração do rendimento declarado pelo sujeito passivo, nos termos do n.º 4 do art. 65.º do CIRS, tendo em conta os rendimentos auferidos no âmbito da categoria “G”, resultantes da alienação do prédio identificado, e apurados de acordo com os elementos já referidos, determinado conforme se segue:

Cálculo da Mais Valia Fiscal (MVF)

$MVF = [VR - (VA \times coef) - encargos] / 2$

VR - Valor de realização (Art. 44.º do CIRS)

VA - Valor de Aquisição (Art. 45.º e/ou 46.º do CIRS)

Coef- Coeficiente de desvalorização da moeda (Art. 50.º do CIRS vide Portaria 376/2004 de 14 de Abril)

Ano de aquisição: 1979 => coef.: 9,60

Assim, teremos:

QUADRO RESUMO DO APURAMENTO DAS MAIS VALIAS REALIZADAS

FREGUESIA		REALIZAÇÃO		QUOTA	AQUISIÇÃO/ VALOR PATRIMONIAL			MAIS VALIA FISCAL
CODIGO	ARTIGO	DATA	VALOR	PARTE	DATA	COEF	VALOR	
.....	R - 134	2004/03	425.000,00	¼	1979/09	9,60	3.740,91 €	194.543,63 €

$$MVF = 425.000,00 \text{ €} - (3.740,91 \text{ €} * 9,60) / 2 = 194.543,63 \text{ €}$$

Em resumo, procede-se à alteração do rendimento tributável declarado pelo sujeito passivo pelo acréscimo do rendimento de mais valias no montante de 194.543,63 €, sujeito a englobamento nos termos do art. 22.º CIRS...” (cfr. fl. 28 a 36, do processo administrativo).

8) No âmbito do procedimento mencionado em 6), os serviços da administração tributária (AT) preencheram documento de correção (DC), constando do respectivo anexo G designadamente o seguinte:

a) Quadro 4 (Alienação Onerosa de Direitos Reais sobre Imóveis):

a.1. 1.ª linha:

i. Ano da realização: 2004;

ii. Mês da realização: 03;

iii. Valor de realização: 425.000,00;

iv. Ano da aquisição: 1979;

v. Mês da aquisição: 07;

vi. Valor de aquisição: 3.740,91;

b) Quadro 4 (identificação matricial dos bens):

b.1. 1.ª linha:

i. Freguesia (código):;

ii. Tipo: R;

iii. Artigo: 134 (fls. 104 a 108 verso, dos autos, e fls. 56 a 66, do processo administrativo).

9) Na sequência do RIT mencionado em 7) e DC mencionado em 8), foi emitida pela AT, em nome do impugnante, a liquidação n.º 2008 5004583292, de IRS, e a dos respectivos juros compensatórios n.º 2008 00001891163, no valor total de 84.892,40 Eur., determinando-se, na respectiva demonstração de acerto de contas como valor a pagar o de 83.499,48 Eur. (cfr. fls. 23 a 25, dos autos, e fls. 13, 21 e 22, do processo administrativo).

10) A 29 de Outubro de 2008, foi pago o valor de 83.499,48 Eur., referido em 9) (cfr. fls. 23, dos autos, e fls. 15, do processo administrativo)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Administração tributária (AT), verificando que o ora Recorrido alienou em 2004 um prédio e que não declarou os ganhos resultantes dessa alienação, porque entendeu que o referido prédio tinha na data em que foi alienado a natureza de terreno para construção, liquidou-lhe oficiosamente IRS, por rendimentos de mais-valias.

O sujeito passivo discordou dessa liquidação e contra ela reagiu, através da presente impugnação judicial. Pediu a anulação da liquidação com o fundamento de que os ganhos em causa estão excluídos de tributação pelo regime transitório estatuído no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, uma vez o prédio em causa foi adquirido como rústico antes da entrada em vigor do CIRS e ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor do Código como, aliás, a mantinha no momento em que foi alienado, pese embora tenha adquirido, posteriormente, a natureza de urbano (terreno para construção).

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa acolheu a argumentação do Impugnante, no sentido de que, para efeitos de aplicação do referido regime transitório, o que revelava era a natureza do prédio na data em que entrou em vigor o CIRC, motivo por que anulou a liquidação.

A Fazenda Pública discorda da sentença e dela recorre para este Supremo Tribunal Administrativo, sustentando que a sentença não fez a melhor interpretação do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Assim, como deixámos dito em 1.6, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou não tributáveis em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de um prédio urbano adquirido como prédio rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, por deles estarem isentos ao abrigo do regime transitório da categoria G, previsto no n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, na redacção do Decreto-Lei n.º 142/92, de 17 de Junho.

2.2.2 DA NÃO TRIBUTAÇÃO EM IRS DOS GANHOS RESULTANTES DA TRANSMISSÃO ONEROSA DO PRÉDIO

Definidos que ficaram os termos da questão a decidir, vejamos com quem está a razão, arrimando-nos à jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo ⁽⁴⁾.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 9.º do CIRS, constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias. E estas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, na redacção em vigor ao tempo, são constituídas pelos ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Por sua vez, o art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o CIRS, estabelece, no seu n.º 1, um regime transitório, nos termos do qual os ganhos que não eram sujeitos ao Imposto de Mais-valias (IMV) criado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provém se houver efectuado depois da entrada em vigor do CIRS.

Ora, o art. 1.º do revogado CIMV dispunha que o imposto incidia sobre os ganhos realizados através de, entre outros actos, transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41616, de 10 de Maio de 1958, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Já nos termos do § 2.º deste mesmo art. 1.º do CIMV, eram havidos como terrenos para construção «os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo».

Resulta da matéria de facto que foi dada como assente que o prédio em causa foi adquirido em 1979 como prédio rústico e foi alienado em 2004. Resulta igualmente da matéria de facto que, à data da entrada em vigor do CIRS – 1 de Janeiro de 1989 ⁽⁵⁾ – o prédio mantinha essa qualidade de prédio rústico.

Embora não esteja apurado se e em que data deixou de ter essa natureza, para passar a constituir um terreno para construção, é seguro que essa alteração não terá ocorrida antes da data em que entrou em vigor o CIRS.

Esse facto é decisivo para a questão da tributação em IRS, dado que para saber se se verificam os pressupostos da tributação, releva a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor do CIRS, uma vez que, como se viu, no regime transitório estabelecido para a categoria G de IRS (regime previsto no n.º 1 do art. 5.º do citado Decreto-Lei n.º 442-A/88), se estabelece que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código.

Daí que, para o efeito de que nos ocupamos, não se possa relevar a eventual qualidade do prédio como terreno para construção na data da alienação, pois tal qualidade foi adquirida em momento ulterior ao da entrada em vigor do CIRS.

Salvo o devido respeito, a Recorrente não tem razão ao alegar que os ganhos são sujeitos a IRS porque estamos perante a venda de um lote de terreno para construção urbana.

Como ficou dito no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Junho de 2007, proferido no processo com o n.º 179/07 ⁽⁶⁾, a não tributação em IRS, a título de mais-valias, dos ganhos obtidos com a transmissão de terrenos que à data da entrada em vigor do CIRS eram qualificados como terrenos agrícolas (citado art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88) compreende-se «*pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor.*

Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103.º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 207), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias».

No caso *sub judice*, já o dissemos, o prédio em causa era, à data da entrada em vigor do CIRS – 1 de Janeiro de 1989 – um prédio rústico, tendo sido adquirido também nessa qualidade, antes da vigência do referido diploma legal, em 1979. Independentemente, pois, de posteriormente ter ocorrido algum facto modificativo do conteúdo do respectivo direito de propriedade (designadamente por via do pedido de loteamento, em 1994), se não estavam, na vigência do abolido IMV, sujeitos a esse tributo os ganhos resultantes da sua transmissão, afastados estão, também, da sujeição a IRS, porque abrangidos no regime transitório previsto no n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 na redacção do Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Junho ⁽⁷⁾.

Salvo o devido respeito, a argumentação aduzida pela Fazenda Pública em sede de recurso olvida, não só o teor, como a própria teleologia da norma que fixa aquele regime transitório. Assim, o recurso da Fazenda Pública não pode ser provido, sendo de manter a sentença recorrida, que anulou a liquidação impugnada.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Por força do disposto no art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o CIRS, fixando um regime transitório para os rendimentos da categoria G, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado após a entrada em vigor daquele código, em 1 de Janeiro de 1989.

II - Não estão sujeitos a tributação em IRS os ganhos resultantes da venda efectuada em 2004 de um prédio (ainda que nesta data qualificado como terreno para construção) adquirido em 1979 como prédio rústico e que mantinha essa natureza à data da entrada em vigor do CIRS.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

(²) Permitimo-nos alterar a numeração utilizada pela Recorrente.

(³) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

(⁴) Na exposição subsequente vamos seguir de perto o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Janeiro de 2010, proferido no processo n.º 969/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2010/32210.pdf>), págs. 167 a 169, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/38aff4d70ed1f7c4802576bf00508d43?OpenDocument>.

(⁵) Cfr. art. 2.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

(⁶) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Abril de 2008

(<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2007/32220.pdf>), págs. 1160 a 1164, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7e01622bc57f9a09802572ff003bbf55?OpenDocument>.

(⁷) Neste sentido, para além dos citados na sentença recorrida e pelo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, entre muitos outros e por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 2 de Junho de 2010, proferido no processo n.º 998/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2010/32220.pdf>), págs. 1001 a 1005, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cd7aca0eaa3f4a428025773d003db8d9?OpenDocument>;

– de 12 de Janeiro de 2012, proferido no processo n.º 529/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2012/32210.pdf>), págs. 12 a 18, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c842fb08010bb11a8025799000382ce9?OpenDocument>;

– de 30 de Janeiro de 2013, proferido no processo n.º 1072/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2013/32210.pdf>), págs. 471 a 477, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b9e181bee504274980257b1d00377cdc?OpenDocument>;

– de 2 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 1396/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b4221db734c67a6380257d32004ba5c0?OpenDocument>;

– de 10 de Setembro de 2014, proferido no processo n.º 1381/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1d2707b63a51373380257d570045ad16?OpenDocument>;

– de 12 de Fevereiro de 2015, proferido no processo n.º 1266/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ea8a69daa01c612980257df00041b408?OpenDocument>.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos. Admissão.

Sumário:

É de admitir o recurso de revista excepcional em que se coloca questão atinente à natureza jurídica (taxa/imposto) e legalidade do tributo previsto no n.º 1 do artigo 16.º da Portaria n.º 385/2004, de 16/4, por se tratar de questão de relevância social de importância fundamental e com um amplo interesse subjectivo (para todos os Notários) e objectivo (transpõe os limites do caso concreto aqui em apreciação, constituindo um caso “tipo” que previsivelmente se repetirá — face à alegada pendência de impugnações judiciais, em coligação de autores, semelhantes à presente, a correrem termos nos tribunais tributários) e já que não se conhece pronúncia do STA sobre a matéria.

Processo n.º 185/15-30.

Recorrente: A... e Outros.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I.P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..... e outros, todos com os demais sinais dos autos, vêm interpor recurso de revista excepcional, nos termos do art. 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 30/10/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 7366/14.

1.2. Terminam as alegações formulando as Conclusões seguintes:

A. A decisão do TCAS de que se recorre (i) incide sobre uma questão que envolve **todos** os notários portugueses, (ii) diz respeito ao tema **mais importante** que se coloca à fiscalidade nesta década e (iii) padece de um erro judicial patente e ostensivo.

B. Cada uma desta *tríplice fundamentante* reveste este caso, por si só, de importância essencial e faz com que a admissão deste recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do Direito.

C. **Subjetivamente**, o tema em causa nos autos afeta, como se referiu, todos os Notários portugueses (que, no conjunto, são 350, para sermos mais exatos), tendo, cada um deles, intentado impugnações judiciais, em coligação de autores, semelhantes à presente, e que correm nos tribunais tributários.

D. **Objetivamente**, está em causa o tema fiscal mais importante desta década e que é a distinção entre imposto e taxa, mais concretamente no que diz respeito ao tributo previsto no artigo 16º, n.º 1, da Portaria n.º 385/2004, de 16 de Abril.

E. **In casu**, o TCAS, numa leitura **grosseiramente equivocada** (com todo o respeito, que é muito) sobre a diferença conceptual entre imposto e taxa, profere uma decisão que **literalmente implode** com décadas de doutrina e de jurisprudência.

F. O tributo aqui em causa é manifestamente ilegal e inconstitucional, já que configura um imposto (sendo, por isso, organicamente inconstitucional) e, mesmo que assim não fosse, seria ostensivamente ilegal, na medida em que foi cobrado sem ter sido fornecida qualquer uma das contraprestações previstas na norma.

G. No que respeita aos sistemas de comunicação, de tratamento e de armazenamento da informação do Ministério da Justiça – que seria, nos termos do artigo 16º da Portaria n.º 385/2004, uma contraprestação pública enquadrada na taxa em causa –, a inconstitucionalidade é evidente, visto que o Estado nunca conferiu aos Notários o acesso a qualquer sistema que justificasse o pagamento de uma taxa.

H. A utilização dos sistemas que, no entender do Secretário de Estado da Justiça, justifica o pagamento do tributo só foram disponibilizados muitos anos depois do início do pagamento do tributo e, o que é mais grave, são disponibilizados **gratuitamente** a todos os cidadãos e empresas (conforme resultou provado nos autos).

I. Ou se considera que as quantias previstas no artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 são também imputáveis à utilização desses serviços ou sistemas (o que apenas se admite por dever de patrocínio e não resulta da factualidade assente), e então a taxa é **inconstitucional por violação grosseira do princípio da igualdade**, ou não se considera que tais quantias são imputáveis à utilização desses serviços, e então a taxa não terá qualquer causa ou serviço concreto que a justifique, e será consequentemente um imposto, logo, **inconstitucional por violação do princípio da legalidade fiscal**, previsto no do artigo 165º, n.º 1, alínea i), da CRP e ilegal por violação do n.º 2 do artigo 4º da LGT.

J. Não há forma de escapar a um dos vícios sem cair no outro, ou então mais vale assumir, parafraseando o nome de um livro de Gomes Canotilho, que os princípios constitucionais nem sempre são para ser tomados a sério.

K. O próprio Governo, reconhecendo tardiamente a iniquidade desta suposta “taxa”, procedeu à sua revogação, pela Portaria n.º 574/2008, de 4 de Julho.

L. O TCAS contorna esta óbvia ilegalidade, argumentando que o tributo aqui em causa é, afinal, uma “taxa de licença” que “remove um obstáculo jurídico à outorga da fé pública documental”.

M. Este argumento – de que nem a Impugnada se lembrou – não procede por três motivos fundamentais.

N. Em **primeiro lugar**, o legislador teria mentido descaradamente, pois as contraprestações previstas na norma que estabelece este tributo nada têm que ver com a “remoção” de qualquer “obstáculo jurídico” à atividade inerente à função de Notário.

O. Em **segundo lugar**, uma taxa de licença estabelecia por Portaria viola o Decreto-Lei n.º 26/2004, de 4 de fevereiro, que aprovou o Estatuto do Notariado, já que este regula todo o processo de atribuição de licenças de notariado, **sem estabelecer qualquer tributo** a cargo dos Notários para a obtenção da licença ou para a remoção de um obstáculo jurídico para o exercício da atividade.

P. Em **terceiro lugar**, esta interpretação torna este tributo ilegal por violação da Lei de Autorização Legislativa, uma vez que a Lei n.º 49/2003, de 22 de agosto, que autorizou o Governo a aprovar o

novo regime jurídico do notariado, atribuiu ao Governo competência para, por Decreto-Lei, definir as condições de atribuição e perda da licença e do regime de licenciamento, não podendo o Ministro da Justiça estabelecer uma taxa de licença por Portaria.

Q. Temos assim que, com todo o devido respeito, o TCAS “resolve” a inconstitucionalidade e ilegalidade apontada, transformando o tributo aqui em causa em algo que manifestamente não é – e, se fosse, violaria de forma grosseira a Lei n.º 49/2003, de 22 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 26/2004, de 4 de fevereiro.

R. No que diz respeito aos Serviços de Auditoria e Inspeção, que também se encontram elencados no artigo 16.º da Portaria, igualmente aqui não há qualquer prestação de serviços, pelo que, também nesta parte, a “taxa” do artigo 16.º da Portaria n.º 385/2004 não consubstancia um tributo causal, mas um verdadeiro imposto “travestido” de taxa, que, nos termos da Constituição, só poderia ser criado por Lei da Assembleia da República, violando-se assim o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental.

S. Na parte que se reporta a estes Serviços de Auditoria e Inspeção, esta taxa, se não for – como parece – puramente artificial, destina-se, no máximo, a financiar as estruturas orgânicas do Estado dedicadas a tais serviços, se é que elas existem, sendo que este financiamento torna o tributo num imposto (Ac. do TC n.º 473/99) ou torna-o ilegal por ausência de contraprestação.

T. Tal como a inspeção tributária não justifica o pagamento de uma taxa aos potenciais inspecionados, também a inspeção dos Notários não o pode justificar.

U. O TCAS nunca responde a esta patente ausência da contraprestação, argumentando, uma vez mais, com a natureza de “taxa de licença”.

V. A suposta utilização do Arquivo Público também não justifica o pagamento de uma taxa, visto que a guarda e conservação do arquivo notarial é um *dever* dos Notários, tal como dispõe a alínea m) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do Notariado.

W. Pretender cobrar uma taxa aos Notários pela utilização do arquivo notarial tem a **mesma lógica subjacente a cobrar uma taxa aos Tribunais** por estes guardarem e utilizarem os processos judiciais **ou às entidades particulares certificadoras da inspeção automóvel** por guardarem os processos administrativos.

X. Se a referência a “arquivo público” constante do artigo 16.º da Portaria dissesse (também ou apenas) respeito ao acervo documental que constava dos cartórios notariais públicos que foram objeto do processo de privatização e que ficaram à guarda dos Notários “privados”, vislumbrar-se-iam duas inconstitucionalidades: a primeira, resultante da cumulação das despesas, no património do particular (do Notário), da despesa com a taxa e da despesa com a manutenção do Arquivo, em grosseira violação do princípio da proporcionalidade (previsto no artigo 266.º, n.º 2 da CRP); a segunda, resultante de, também aqui, nesta parte do Arquivo Público, não haver qualquer prestação de serviço público.

Y. A isto o TCAS respondeu que não se verifica a falta de serviço público... porque a verificação do cumprimento do dever que recai sobre os notários cabe ao Estado!

Z. Mas a verificação do cumprimento dos deveres legais não cabe sempre ao Estado? E por isso alguém tem de pagar uma taxa??

AA. Uma demonstração de que esta “taxa” é um imposto (uma “taxa” desligada de qualquer utilização especial de um serviço público) é o modo (e critério) do apuramento do seu valor, pois recai sobre **todos** os atos praticados por **todos** os Notários, independentemente de **qualquer outro** facto.

BB. Mesmo que assim não se considere (o que não se vê como), a “taxa” em apreço sempre seria manifesta e gritantemente desproporcional – e é tanto mais desproporcional quanto mais se dessem por inexistentes as diferentes causas que supostamente a justificam, elencadas no artigo 16.º da Portaria n.º 385/2004.

CC. Se o Governo criou uma “taxa” devida supostamente por três contraprestações públicas e lhes fez corresponder um montante proporcional de € 10 por cada escritura e de € 3 por cada um dos demais atos que o Notário pratica, essa taxa é inevitavelmente inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade, mesmo que venha a constatar-se que afinal há uma contraprestação pública – não se vê qual –, então os montantes em causa, estabelecidos para as três contraprestações, são necessariamente desajustados à realidade, pecando por excesso.

DD. A desproporcionalidade elimina ou desvirtua a corresponsabilidade inerente ao conceito de taxa, de onde se conclui que o tributo em causa nos autos constitui um imposto.

EE. Face ao acima exposto, os atos de autoliquidação aqui em causa representam uma injustiça grave e notória e foram efetuados em erro, imputável aos serviços nos termos do n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

FF. Como este Venerando STA certamente reconhecerá, a criação, por Portaria, de uma suposta taxa com **violação grosseira** da CRP e do disposto no n.º 2 do artigo 4.º da LGT e é a questão **mais importante** da fiscalidade atual, revestindo assim uma relevância fundamental para efeitos do artigo 150.º do CPTA.

GG. A questão nos autos é a questão fiscal **mais essencial para uma melhor aplicação do Direito** pois, para além de ser uma questão complexa que implica o preenchimento de um conceito

indeterminado, encontra-se na confluência entre o **princípio da legalidade**, o **princípio da proporcionalidade**, o **princípio do não abuso das autoridades administrativas** e até do **princípio da propriedade privada**.

HH. Para além de **violar ostensivamente** aqueles princípios constitucionais, a decisão do TCAS representa um perigo evidente para a comunidade, abrindo as portas a todos os atropelos em matéria de taxas.

II. Não pode existir uma boa aplicação do Direito quando a solução encontrada pelo TCAS para defender a legalidade do tributo tem por consequência a grosseira violação da Lei de Autorização Legislativa n.º 49/2003, de 22 de agosto, e também do Decreto-Lei n.º 26/2004, de 4 de fevereiro.

JJ. Caberá a este STA pronunciar-se, como órgão de cúpula, sobre se um tributo cuja contraprestação vem especificamente prevista na norma que o criou poderá, afinal, valer como uma “taxa de licença”, como pugnou o TCAS, sendo certo que tal não consta da referida norma (nem tampouco da Lei de Autorização Legislativa, nem do Decreto-Lei que estabeleceu o regime do licenciamento).

KK. Em caso negativo, caberá a este STA pronunciar-se sobre se pode um tributo ser cobrado, na qualidade de taxa, quando inexistem as contraprestações concretas previstas na lei.

LL. Caberá também a este STA pronunciar-se sobre a densificação do conceito de proporcionalidade das taxas, mais concretamente, se é proporcional uma taxa cobrada sobre uma realidade que está muito afastada das contraprestações previstas (*in casu*, o tributo não é cobrado pelo número de acesso aos sistemas, nem pelo número de inspeções realizadas, nem sequer aos Notários que mantêm o arquivo público, mas é cobrado a todos os Notários, por cada um dos atos notariais que praticam, independentemente das contraprestações serem ou não prestadas).

MM. Quanto à **relevância social fundamental**, a mesma revela-se de duas formas: a solução pode ser um paradigma para a orientação de outros casos (cfr. nas palavras deste STA, Acórdão de 30.04.2013, processo n.º 0562/13), já que proliferam as situações de criação de taxas e pseudo-taxas, por força da situação financeira do País e, sobretudo, por motivos ideológicos, e pelo facto de esta questão envolver **todos os Notários portugueses** em atividade entre 2004 e 2008.

NN. Por último, a clara necessidade do recurso para uma melhor aplicação do Direito resulta da mera leitura do Acórdão recorrido que contraria a melhor doutrina e jurisprudência, contornando todas as questões com um discurso meramente conclusivo.

Terminam pedindo o provimento do recurso e a consequente revogação da decisão recorrida.

1.3. Contra-alegou o recorrido Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I.P., tendo formulado, a final, as conclusões seguintes:

A) O recurso de revista tem natureza absolutamente excepcional, só sendo admissível nos precisos termos consagrados pelo legislador;

B) As questões colocadas pelos recorrentes no presente recurso não se revelam de importância jurídica ou social fundamental, nem a admissibilidade do recurso se mostra claramente necessária para uma melhor aplicação do direito;

C) As questões a decidir, a saber, inconstitucionalidade do tributo por violação do artigo 165º, n.º 1, alínea i) da CRP e n.º 2 do artigo 4º da LGT, violação do princípio da igualdade, falta de prestação concreta de serviço público, ilegalidade da base de incidência do tributo e violação do princípio da proporcionalidade, não se revelam de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis;

D) A diferença concetual entre imposto e taxa tem sido objetiva e amplamente tratada, quer pela jurisprudência, quer pela doutrina, não se mostrando de complexidade superior ao comum ou de enquadramento normativo especialmente complexo, capaz de suscitar dúvidas sérias;

E) Nas decisões proferidas, quer pelo Tribunal Tributário, quer pelo Tribunal Central Administrativo, o acervo legal e conceptual das questões em apreço tem sido uniforme e concordante, não se mostrando, assim, necessário o presente recurso com vista a uma melhor aplicação do direito;

F) As questões suscitadas no recurso de revista em apreço não justificam a requerida reapreciação extraordinária por parte do Supremo Tribunal Administrativo e, conseqüentemente, não deve ser admitido o presente recurso de revista por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos previstos no n.º 1 do artigo 150º do CPTA;

G) As prestações enumeradas no n.º 1 do artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 consubstanciam os meios necessários para que os requisitos exigíveis no que à fé pública documental dizem respeito sejam cumpridos, visando garantir uma observância rigorosa dos deveres no exercício da função;

H) Resulta do n.º 1 do artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 que as quantias pagas ao abrigo do mesmo consubstanciam uma contraprestação pelo acesso aos sistemas de comunicação, tratamento e armazenamento da informação do Ministério da Justiça, pela utilização do Arquivo Público e pelos serviços de Auditoria e Inspeção;

I) O tributo em causa nos presentes autos reveste a natureza de taxa e, conseqüentemente, pode a sua previsão constar de portaria, não se verificando a invocada inconstitucionalidade orgânica;

J) O benefício, ou utilidade, que os notários retiram da prestação dos serviços em causa, até pela natureza das suas funções, é substancialmente diferente dos restantes cidadãos, razão pela qual não pode ser comparado e justifica um tratamento diferenciado, atentos os fins públicos prosseguidos pelos notários, não se verificando, deste modo, violação do princípio da igualdade;

K) Na previsão do n.º 1 do artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 não está em causa a utilização efetiva dos referidos serviços, mas a possibilidade da sua utilização e da acessibilidade dos mesmos por parte dos notários, de forma a garantir a fé pública que constitui a diferença específica da sua intervenção;

L) Diversos serviços foram efetivamente disponibilizados aos notários, designadamente, “Registos On-line”, “Empresa On-line”, “Certidão Permanente” e “Automóvel On-line”;

M) Os serviços de auditoria e inspeção, encontram-se previstos legalmente e são essenciais por forma a assegurar o controlo do exercício da atividade notarial;

N) Quanto ao arquivo notarial existe sempre a possibilidade de ser necessária a sua transferência para os arquivos públicos;

O) Não é juridicamente relevante a utilização ou não da totalidade dos serviços, ou a frequência da sua utilização, pois que o tributo previsto o é pela possibilidade de utilização daqueles serviços ou de alguns daqueles serviços, da sua disponibilização, não se podendo concluir pela falta evidente da prestação concreta de um serviço;

P) As prestações administrativas em causa revelam-se da maior importância e utilidade para o exercício e fiscalização da atividade notarial;

Q) Não está demonstrada uma manifesta desproporção entre a taxa prevista no artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 e o benefício retirado, ou possível de retirar, pelos recorrentes, tanto mais que o referido tributo depende do número e da natureza dos atos praticados, pelo que também não se verifica a violação do princípio da proporcionalidade.

Termina invocando a não admissibilidade do presente recurso de revista, por não se encontrarem verificados os pressupostos legais de admissibilidade previsto no art. 150º do CPTA e, caso assim não se entenda, que seja negado provimento ao recurso mantendo-se a decisão recorrida.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. A intervenção do Ministério Público nos recursos jurisdicionais interpostos no âmbito do CPTA é subsequente à sua notificação (art. 146º n.º 1 CPTA).

2. O recurso de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos é característico da jurisdição administrativa, como claramente resulta de:

a) inexistência no contencioso tributário de norma de competência paralela à constante do art. 24º n.º 2 ETAF 2002 (cf. art. 26º ETAF 2002);

b) impossibilidade de integração da lacuna por via de interpretação analógica ou extensiva da norma citada, recusada pelos princípios hermenêuticos;

e) composição da formação incumbida da apreciação preliminar sumária dos pressupostos substantivos do recurso: três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo (art. 150º n.º 5 CPTA);

d) inexistência no Contencioso Tributário de espécie paralela à 7ª espécie da Secção de Contencioso Administrativo (recursos de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos; cfr. deliberação n.º 1313/2004, 26.01.2004 do CSTAF).

No sentido da inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário pronuncia-se doutrina qualificada (José Casalta Nabais *Considerações sobre o Anteprojecto de revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário* Cadernos de Justiça Administrativa n.º 61 Janeiro/Fevereiro 2007 p.13; Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume IV anotação 37 ao art. 279º CPPT p. 390).

Neste contexto deve ser recusado o conhecimento do objecto do recurso, com fundamento na inconstitucionalidade das seguintes normas:

- norma constante do art. 150º n.º 1 CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97);

- norma constante do art. 26º alínea h) ETAF 2004 (aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 fevereiro), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º n.º 1 CPTA, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97).

3. Sem prescindir

A intervenção processual do Ministério Público, circunscrevendo-se à apreciação do mérito do recurso, é posterior à apreciação preliminar sumária sobre a verificação dos pressupostos para conhe-

cimento do recurso, por formação constituída pelos três juizes mais antigos da secção (arts. 146º n.º 1 e 150º n.º 5 CPTA).»

1.5. Corridos os vistos, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes [os especificados na alíneas F) e G) foram aditados pelo TCAS, ao abrigo do disposto no art. 662º, n.º 1, do CPC]:

A) Os impugnantes exercem a profissão de Notário, de acordo com o Estatuto do Notariado, aprovado pelo DL n.º 26/2004, de 4 de Fevereiro (cfr. documentos juntos a fls. 278 e ss dos autos).

B) Desde 2005, os Impugnantes têm vindo a autoliquidar todos os meses a quantia devida nos termos do artigo 16º, n.º 1, da Portaria n.º 385/2004, de 16 de Abril, sendo 10 € por cada escritura e 3 € pelos demais actos praticados (cfr. documentos juntos a fls. 278 e ss dos autos).

C) Em 2009 os Impugnantes apresentaram, junto do Instituto de Gestão Financeira e de Infra-estruturas da Justiça, IP, pedido de revisão de acto tributário, nos termos do art. 78º da LGT, dos actos de autoliquidação mencionados na alínea anterior, com fundamento em ilegalidade e justiça grave e notória (cfr. documentos juntos a fls. 278 e ss dos autos).

D) Em 2009, os pedidos de revisão oficiosa foram todos indeferidos, com o fundamento, em síntese, de que os pedidos eram intempestivos por decurso do prazo de 120 dias, previsto no art. 78º da LGT, e, quanto ao mérito, os actos de autoliquidação não enfermavam de qualquer vício (cfr. documentos juntos a fls. 278 e ss dos autos).

E) A Impugnação foi apresentada junto do Tribunal Tributário de Lisboa em 1/07/2009 (cfr. fls. 2 dos autos).

F) Os notários têm acesso a diversos sistemas, como os serviços “Registos on-line”, “Empresa On-Line”, o serviço “Certidão Permanente”, os sistemas electrónicos dos registos para efeitos de publicação de actos constitutivos e do serviço “Automóvel On-Line”.

G) A utilização do Serviço “Registos On-Line”, do serviço “Empresa on-line”, “Certidão permanente”, dos sistemas electrónicos dos registos para efeitos de publicação de actos constitutivos de associações, do serviço “Automóvel on-line” está aberta a advogados e solicitadores, bem como a cidadãos, desde que portadores do cartão de cidadão.

3.1. Os impugnantes deduziram no TT de 1ª Instância de Lisboa, a presente impugnação pedindo a anulação dos actos de indeferimento expresso do pedido de revisão do acto tributário de liquidação da taxa prevista no art. 16º da Portaria n.º 385/2004, de 16/4, com todas as consequências legais, nomeadamente, a devolução integral dos montantes pagos pelos respectivos Notários impugnantes, acrescidos dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos.

E tendo ali sido proferida decisão em 30/11/2012 (fls. 11243-11261) que julgou improcedente a impugnação, os impugnantes interpuuseram recurso para o TCA Sul onde, por acórdão de 30/10/2014 (fls. 11528/11547) se negou provimento ao recurso, com fundamentação que, no essencial, se substancia na adesão à jurisprudência de anterior acórdão do mesmo TCA Sul, de 12/12/2013, no proc. 6981/13.

Tal fundamentação assenta na distinção doutrinal entre taxa e imposto e na conclusão de que, no caso concreto desta questionada taxa prevista na Portaria n.º 385/2004, de 16/4 (que aprovou a Tabela de Honorários e encargos notariais), estando em causa tributos cobrados pela utilização de sistemas de comunicação, tratamento e armazenamento de informação do Ministério da Justiça, pela utilização do Arquivo Público e pelos Serviços de Auditoria e Inspecção, então estamos perante uma taxa de licença (cuja emissão origina o levantamento de um correspondente obstáculo jurídico, pois que o acervo documental que consubstancia o exercício da actividade de notário está afecto à licença obtida para o exercício da actividade e a função notarial corresponde a actividade profissional de outorga de fé pública a instrumentos celebrados por privados, pelo que se exerce em interacção com o público e assente na confiança pública): ou seja, a remoção do obstáculo jurídico à outorga da fé pública documental, exclusivo da autoridade do Estado, materializa-se através do acesso às bases de dados do Ministério da Justiça e das prestações administrativas de apoio documental/informático e fiscalização que garantem a probidade e rigor no exercício da profissão notarial, condição essencial da confiança do público na mesma e, por conseguinte, do seu valor de uso na sociedade dos nossos dias.

E na fundamentação aduz-se, igualmente, que esta concreta taxa não se reconduz a um tributo sem causa, dado que, considerando até o princípio da equivalência jurídica, as utilidades acima referenciadas (a concessão do acesso às bases de dados do Ministério da Justiça, a concessão da preservação dos arquivos notariais e a garantia das regras da disciplina da profissão notarial) são benefícios de que cada estabelecimento notarial – e por isso, cada notário – usufruiu, no exercício da sua profissão, cuja ausência ou omissão, redundaria na perda de qualidade, rigor, exigência, que a intervenção notarial é suposto assegurar e sem os quais a segurança da fé pública que está associada se erodiria. Sendo que tais utilidades, bem como os custos coenvolvidos nas prestações administrativas em causa não são sequer iguados pela cobrança das taxas em exame.

Daí que não ocorra, igualmente, violação dos princípios da proporcionalidade e da igualdade.

3.2. Não obstante ser desta decisão que os recorrentes interpõem o presente recurso de revista excepcional, importa, todavia, antes de mais, apreciar as questões suscitadas pelo senhor Procurador Geral-Adjunto, que sustenta que o recurso excepcional de revista não é admissível em sede de contencioso tributário e suscita, por isso, a inconstitucionalidade, (i) quer da norma constante do n.º 1 do art. 150º do CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do STA é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do TCA, (ii) quer da norma constante da alínea h) do art. 26º do ETAF de 2004 (aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19/2), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º n.º 1 do CPTA, inconstitucionalidades estas resultantes da violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (al. p), do n.º 1, do art. 165º da CRP, numeração da RC/97).

Vejam os.

A inadmissibilidade desta espécie de recurso em contencioso tributário tem sido sustentada por alguma doutrina:

- desde logo, pelo Prof. Casalta Nabais, (Cfr. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 61- Janeiro/Fevereiro de 2007, p.13.) que conclui pela inadmissibilidade face à circunstância de o art. 26º do ETAF (aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 19/2 e em vigor desde 1/1/2004) não conter norma de teor idêntico à do n.º 2 do seu art. 24º (que inclui na competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA o conhecimento dos recursos de revista sobre matéria de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e dos Tribunais Administrativos de Círculo), sendo que a remissão genérica do art. 2º, alínea e) do CPPT, não constitui apoio suficiente para se poder concluir pela aplicação em processo judicial tributário do recurso de revista excepcional previsto no dito art. 150º do CPTA;

- e também o Cons. Lopes de Sousa se pronuncia pela inadmissibilidade deste recurso em sede de contencioso tributário. (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação V-37-a) ao art. 279º, p. 390.)

- e a nível jurisprudencial, não obstante a anterior jurisprudência constante, por exemplo, dos acs. desta Secção do Contencioso Tributário do STA, de 27/9/05, rec. n.º 489/05, de 18/4/2007, rec. n.º 097/07 e de 16/1/08, rec. n.º 0564/07 (que afirmava a inadmissibilidade do recurso com base no disposto no n.º 1 do art. 5º da Lei n.º 15/2002, de 22/2, segundo o qual as disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor e também não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior), a jurisprudência mais recente e maioritária deste mesmo Tribunal consolidou-se no sentido de que é admissível no contencioso tributário este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA (cfr., entre muitos outros, os acs. desta Secção do STA, de 4/10/2006, rec. n.º 854/06; de 29/11/2006, rec. n.º 729/06; de 12/12/2006, rec. n.º 584/06; de 30/5/2007, rec. n.º 257/07; de 30/5/2007, rec. n.º 285/07; de 2/7/2008, rec. n.º 173/08; de 14/7/2008, rec. n.º 0410/08; de 16/11/2011, rec. n.º 0740/11; de 14/12/2011, rec. n.º 01075/11; de 12/1/2012, rec. n.º 0899/11; de 12/1/2012, rec. n.º 01139/11; de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11; de 14/3/2012, rec. n.º 1110/11; de 21/3/2012, rec. n.º 84/12; de 26/4/2012, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12; de 16/5/2012, recs. n.ºs. 0357/12 e 083/12; de 23/5/2012, rec. n.º 0434/12; de 30/5/2012, rec. n.º 0415/12; de 15/5/2013, rec. n.º 01368/12).

Ora, como se diz neste último, cuja fundamentação sufragamos, «a admissibilidade deste recurso no contencioso tributário tem sustentáculo formal no art. n.º 26º, alínea h), do ETAF, e no art. 2º, alínea c), do CPPT, já que a remissão a que se refere esta alínea c) tem natureza dinâmica e não estática: as normas sobre processo nos tribunais administrativos são presentemente as constantes do CPTA e não as da LPTA.

Como se deixou afirmado nesses acórdãos, «quanto ao facto de no art. 26º do ETAF, em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não existir norma semelhante à do art. 24º, n.º 2, nem existir qualquer remissão para o regime daquele art. 150º, não nos parece significativo.

Isto porque o art. n.º 26º, alínea h), estabelece que à Secção de Contencioso Tributário cabe conhecer “De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei”. Ora, sendo aplicáveis por remissão do art. 2º, alínea c), do CPPT, as normas do CPTA, onde se inclui o art. 150º citado, tratando-se de matéria tributária, fica estabelecida por lei a competência da referida Secção.

Também não nos parece colher qualquer apoio o argumento de que “o acesso ao STA, para os processos tribunais tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêem no art. 151º, abertura cuja amplitude se estende até possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal Administrativo em processos de valor não superior à alçada dos tribunais tributários (art. 280º, n.º 5, do CPPT).”

Com efeito, o recurso excepcional de revista tem fundamentos específicos que em nada se assemelham ao recurso “per saltum” para a 2ª Secção do STA que é um recurso ordinário.

De qualquer forma, o que está em causa no recurso excepcional de revista são decisões dos tribunais centrais administrativos e não dos tribunais de 1ª instância.

E que dizer do argumento de que “mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 15-9-1997, assegurada pelo art. 120º do ETAF de 1984”. Trata-se de uma garantia do passado. Mas para o futuro? Por que razão há-de ser negado aos administrados contribuintes um direito de que gozam os outros cidadãos (administrados)?

Por outro lado, e conforme se refere no acórdão transcrito, o recurso excepcional de revista, não visa a uniformização de jurisprudência, não existindo, por isso, qualquer incompatibilidade ou sobreposição com o regime de recurso previsto no art. 284º do CPPT.

De qualquer forma, se dúvidas pudessem ainda existir quanto à aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no art. 150º do CPTA, ao processo judicial tributário, após as alterações ao CPC operadas pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, o referido recurso teria sempre de ser admitido por aplicação subsidiária do art. 2º, alínea e) do CPPT.

É que, se a existência de tal recurso, anteriormente, apenas em contencioso administrativo, poderia gerar questões de inconstitucionalidade, por discriminação dos cidadãos, como salientava Lebre de Freitas, (Código de Processo Civil Anotado, pág. 116.) sendo agora tal recurso admitido no processo civil, não faria sentido excluí-lo do processo judicial tributário. Tal traduziria, nitidamente violação do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade constantes dos arts. 13º, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP.»

Torna-se, assim, claro que o recurso excepcional de revista é admissível no contencioso tributário, não por via da interpretação analógica ou extensiva do art. 24º, n.º 2, do ETAF de 2002, mas antes por força da aplicação da norma contida no art. 26º, alínea h), do mesmo ETAF e por força da expressa remissão para as normas do CPTA e do CPC contidas nas alíneas c) e e) do art. 2º do CPPT.

Neste contexto, cai imediatamente por terra a questão da inconstitucionalidade de natureza orgânica invocada, na medida em que ela tinha por pressuposto a aplicabilidade a esta Secção de Contencioso Tributário da norma de competência contida no art. 24º, n.º 2, do ETAF.»

Em suma, dado que, por um lado, este recurso é admissível no contencioso tributário por força da aplicação da norma contida na alínea h) do art. 26º do ETAF de 2002 (e não por via da interpretação analógica ou extensiva do n.º 2 do seu art. 24º) e dado que, por outro lado, é inquestionável que aquele art. 26º do ETAF, fixando a competência da Secção do Contencioso Tributário do STA, comina na alínea h) que cumpre a esta Secção conhecer «*De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei*», e que as als. c) e e) do art. 2º do CPPT contêm expressa remissão para as normas do CPC e do CPTA (e, por conseguinte, também para o art. 150º deste último diploma legal), fica claro que a competência desta Secção de Contencioso Tributário para conhecer do recurso excepcional de revista se encontra estabelecida na lei.

Assim improcedendo, pois, a questão (atinente às inconstitucionalidades de natureza orgânica) invocada pelo MP.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se recentemente, aliás, sobre a questão da suscitada inconstitucionalidade orgânica [cfr. a Decisão Sumária n.º 743/2014, de 5/11/2014, processo n.º 926/2014 (3ª secção)], afastando-a, precisamente com o argumento de que a competência que o STA entende estar-lhe atribuída, por força dos referidos preceitos legais, está estabelecida por lei.

4.1. Há, então, que apreciar se o recurso dos autos é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

4.2. Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar (e disso, aliás, dão conta os recorrentes) a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «*quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz*

fortemente restritiva», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que «*não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios*», cabendo ao STA «*dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema*». ⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito ⁽²⁾), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que «*...constitui questão jurídica de importância fundamental aquela — que tanto pode incidir sobre direito substantivo como adjetivo — que apresente especial complexidade, seja porque a sua solução envolva a aplicação e concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, seja porque o seu tratamento tenha suscitado dúvidas sérias, ao nível da jurisprudência, ou da doutrina*».

E, tem-se considerado de relevância social fundamental questão que apresente contornos indiciadores de que a solução pode corresponder a um paradigma ou contribuir para a elaboração de um padrão de apreciação de casos similares, ou que tenha particular repercussão na comunidade.

A admissão para uma melhor aplicação do direito justifica-se quando questões relevantes sejam tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, com recurso a interpretações insólitas, ou por aplicação de critérios que aparentem erro ostensivo, de tal modo que seja manifesto que a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa é reclamada para dissipar dúvidas acerca da determinação, interpretação ou aplicação do quadro legal que regula certa situação.» (ac. do STA - Secção do Contencioso Administrativo - de 9/10/2014, proc. n.º 01013/14).

Ou seja,

- (i) só se verifica a dita relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») — cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição — cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC ⁽³⁾ — neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

4.3. No caso, afigura-se-nos que estão verificados os apontados requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional.

No entendimento dos recorrentes, porque a decisão recorrida (i) incide sobre questão que envolve todos os notários portugueses (350, no seu conjunto, tendo, cada um deles, intentado impugnações

judiciais, em coligação de autores, semelhantes à presente, e que correm nos tribunais tributários), respeita (ii) a um importante tema de natureza fiscal (distinção entre imposto e taxa, concretamente no que respeita ao tributo previsto no n.º 1 do art. 16º da Portaria n.º 385/2004, de 16/4), e (iii) padece de um erro judicial patente e ostensivo (a decisão recorrida profere uma decisão que literalmente implode com décadas de doutrina e de jurisprudência, sendo que o próprio Governo, reconhecendo tardiamente a iniquidade desta suposta “taxa”, procedeu à sua revogação, pela Portaria n.º 574/2008, de 4/7), estamos perante situação em que, cada uma desta trílice fundamentante reveste o caso, por si só, de importância essencial e faz com que a admissão deste recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do Direito.

Ora, neste contexto, afigura-se-nos que estão preenchidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista excepcional, desde logo porque se está perante questão de relevância jurídica e social de importância fundamental, tendo em conta que, por um lado, em termos da efectiva e objectiva caracterização da natureza (taxa ou imposto) deste tributo (previsto no n.º 1 do art. 16º da Portaria n.º 385/2004, de 16/4) se impõe apreciar se um tributo cuja contraprestação vem especificamente prevista na norma que o criou poderá, afinal, valer como uma “taxa de licença” (sendo certo que tal não consta da referida norma, nem da Lei de Autorização Legislativa, nem do DL que estabeleceu o regime do licenciamento) ou se tal tributo pode ser cobrado, como taxa, quando alegadamente inexistem as contraprestações concretas previstas na lei e, por outro lado, a matéria também tem um amplo interesse subjectivo (para todos os Notários) e objectivo (dado que transpõe os limites do caso concreto aqui em apreciação, constituindo um caso “tipo” que previsivelmente se repetirá — face à alegada pendência de impugnações judiciais, em coligação de autores, semelhantes à presente, a correrem termos nos tribunais tributários).

Por outro lado, não se conhecendo pronúncia do STA relativamente a tal matéria, é de considerar a admissão da revista excepcional, com vista a uma pronúncia que possa servir como orientação para os tribunais de que aquele Tribunal é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em admitir a presente revista excepcional.
Sem custas nesta fase.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

(¹) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

(²) Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

(³) Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Taxa. Promoção. Vinho. Auxílio do Estado. Violação. Notificação. Ajudas Comunitárias. Direito Comunitário. Princípio da Proporcionalidade. Princípio da Confiança. Princípio da Segurança Jurídica.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (atual artigo 107.º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*

- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*

Processo nº: 215/15-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

A..... LDA, melhor identificada nos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 12-06-2014, que julgou totalmente improcedente a impugnação por si deduzida contra os actos de liquidação da taxa de promoção devida ao Instituto da Vinha e do Vinho, no montante global de € 2 212, 06 referente ao mês de Março de 2002.

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

«A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do acto tributário relativo à taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C/43/2004) não é “totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da impugnante — *cf* página 21 da sentença proferida nos autos, sendo que neste entendimento radica o erro de julgamento que ocorreu em 1ª instância.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa nos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrepio do disposto no nº 3 do artº 88º do TCE (actual nº 3 do artigo 108º do TFUE) e consequentemente proibição de execução de semelhante medida, prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - *cf*. ponto G e H) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de Iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A....., pelo que o Tribunal a quo não podia ter decidido no sentido em que, quanto a essa questão, decidiu na sentença ora posta em crise.

E. É inegável que estamos perante um auxílio de Estado, porquanto as campanhas de promoção e de publicidade do vinho que beneficiam um determinado conjunto de empresas, são financiadas com receitas da taxa de promoção, sendo consequentemente possível identificar os três elementos que caracterizam um auxílio de Estado: (i) a vantagem económica (a vantagem económica para os operadores do sector vitivinícola decorre do facto de não terem de suportar o encargo com a organização da promoção dos seus produtos); (ii) para um determinado grupo de destinatários (a vantagem económica é atribuída a um determinado conjunto de empresas ou sector de actividade, in casu, o sector do vinho e dos produtos vinícolas); (iii) financiada através de recursos estatais (as receitas utilizadas provêm da cobrança da taxa de promoção que, como é claro, é um recurso estatal).

F. A própria Comissão reconhece («(102) Das considerações expostas resulta que existe “auxílio estatal” a favor dos operadores económicos do sector do vinho, na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do tratado que diz respeito ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vitivinícolas e da organização das actividades de formação. — *CF*. considerando 102 da decisão da comissão junta aos autos pela A.....

- (84) Em consequência, no que respeita ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos com uma parte das receitas da taxa de promoção do vinha, a

Comissão confirma a sua posição quanta à existência de auxílio estatal a favor dos operadores económicos do sector do vinho e dos produtos vínicos nos termos do artigo 107.º, n.º1, do TFUE» - cf. considerando 84 da Decisão de 20.07.2010), nas decisões proferidas sobre este assunto, que estamos perante um auxílio de Estado (cf. parágrafos 57, 102 ou 131 da decisão junta pela A..... com a petição inicial e parágrafos 84, 113 ou 131 da Decisão de 20.07.2010, junta como documento n.º 3 com a contestação do IVV).

G. A taxa de promoção, sendo uma, consubstancia — conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) —, a fonte de financiamento desses auxílios de Estado.

H. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida — cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

I. A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108º do TFUE) — cf. jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (Cf., entre outros, acórdão de 25.06.1970, França/Comissão; de 21.10.2003, Eugene Van Calster, Openbaar Slachthuis, ou de 13.01.2005, Streejge WestelijK Noord-Brabant) e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

J. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

K. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados — conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta pela A....., que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

L. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão.

M. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a considerar, a final, o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90).

N. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» — cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

O. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido — como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem previa pronuncia da Comissão Europeia, é contrário ao direito comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de março de 2003 e veio a ser, com erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

P. Não se diga em sentido contrário que a medida de auxílio em questão terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis e que, como tal, não carecia de ser previamente notificado ao abrigo do disposto no actual 108.º, n.º 4, do TFUE.

Q. Na decisão final proferida no âmbito do procedimento de investigação que vimos referindo, a Comissão não veio a enquadrar a medida nos chamados “auxílios de minimis” — cf. decisão de 20.07.2010, doc. 3 da contestação do IVV.

R. A medida de apoio estatal a que se referem os presentes autos não pode ter enquadramento nos auxílios de minimis:

A obrigatoriedade de notificação à Comissão do auxílio em causa deve ser analisada em função dos elementos de facto e de direito existentes à data em que esse auxílio foi adoptado, sob pena de se violarem os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança dos cidadãos, princípios estruturantes do Estado de Direito democrático (cf. artigo 2.º da Constituição da República) — cf. Acórdão de 10 de Setembro de 2009 do Tribunal Geral da União Europeia, Processo T-75/2003

Aquando da sua introdução no ordenamento interno, o auxílio em causa não foi configurado, nem classificado, pelo Estado Português como um auxílio de minimis, nem foram cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998, não se tendo estabelecido, sequer, na legislação atinente com esta medida, qualquer limite ao montante de auxílio a atribuir;

O elementar princípio da segurança jurídica que vigora e subjaz tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário, impede igualmente que não se saiba, à partida, se o auxílio é ou não compatível com Direito Comunitário, conclusão a que se chegará, antes da respectiva entrada em vigor, pela Decisão a proferir pela Comissão (em virtude da notificação a que alude o artigo 108º do TFUE e que, por isso, deverá ser prévia) ou pela configuração antecedente da medida como um auxílio de minimis, o que não sucedeu no caso dos autos;

A consideração de que o auxílio em questão respeitou os limiares de minimis só relevará para efeitos de considerar semelhante auxílio compatível com o mercado comum, já não relevando para efeitos de sanar, a posteriori, a irregularidade cometida com a falta de notificação de um auxílio estatal — cf. jurisprudência do TJUE (Cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02; cf. ainda no mesmo sentido, Acórdão TJUE de 05.10.2006, Transalpine Olleitung GMBH, processo C-368/04, nº41).

Face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, o regime previsto para os auxílios de minimis, não pode ser aplicado à taxa de promoção, porquanto o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, dada a relação de afectação legal entre ambos.

S. A eventual aplicação do regime de auxílios de minimis ao caso dos presentes autos consubstancia uma violação de normas comunitárias, em concreto do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão.

T. Sem prescindir da não aplicabilidade do regime dos auxílios de minimis ao caso dos autos - a estimativa, a posteriori, fita pelo IVV nos termos da carta que juntou aos autos como documento nº 9, não passa de uma mera alegação de uma parte processual (“sustentada” por um documento que foi produzido pela própria parte que o apresenta) que carece pois de prova - de prova efectiva.

U. O IVV apresenta uns cálculos, quanto ao alegado respeito pelo auxílio em causa do limiar de minimis, segundo um método que lhe terá parecido apropriado (dividiu cegamente, o montante atribuído à Vini Portugal por um elevado número de operadores do sector) mas que se vem a revelar falacioso.

V. Nem todos os operadores do sector beneficiam desta ajuda de Estado:

Nos termos da Decisão de 20/07/2010, foi considerada pela Comissão Europeia como um auxílio de Estado Ilegal (tendo sido determinado o seu reembolso) a parte da taxa de promoção que incidiu sobre os produtos provenientes dos outros Estados - Membros e que foi ulteriormente afectada à promoção e publicidade do vinho de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros — cf. artigo 3.º, parágrafos 1 e 2, da Decisão de 20.07.2010.

Logo, relativamente a este auxílio de Estado ilegal, os efectivos beneficiários foram os operadores portugueses que expediram para a União Europeia ou que exportaram para territórios terceiros vinho e produtos víquicos, porque só eles beneficiaram das campanhas de promoção e publicidade realizadas no território dos outros Estados-Membros e desses países terceiros, financiadas, portanto, pela parte da taxa de promoção considerada auxílio de Estado ilegal.

Somente se forem relevados os beneficiários efectivos do auxílio de Estado e o volume do seu benefício é que se pode aferir com rigor se o montante total dos auxílios concedidos ao abrigo da regra de minimis a um mesmo beneficiário não ultrapassou os €100 000 (Cf. artigo 2.º, nº2, do Regulamento (CE) nº 69/2001, de 12 de Janeiro) durante um período de três anos ou, ulteriormente, os €200.000 (Cf. artigo 2º, nº2, do Regulamento (CE) nº 1998/2006, de 15 de Dezembro) durante o período de três anos.

W. Pela natureza da actividade de comércio de vinho e inerentes obrigações de registo e controlo, o IVV bem disporá de todos estes dados para efectuar os cálculos rigorosos.

X. O número de agentes económicos presentes no sector vitivinícola apresentado pelo IVV nos seus cálculos (docs. 9 e 11) é incoerente com os números que o mesmo IVV apresenta nas estatísticas publicadas no seu próprio site (<http://www.ivv.min-agricultura.pt/np4/360>): segundo as estatísticas publicadas pelo próprio IVV no seu website, em 1/07/2009, por exemplo, o número de inscrições activas de agentes económicos do sector ascendia a 13.968 sendo que, na carta enviada à comissão, para efeitos de aferir se o auxílio de Estado tinha ou não respeitado o limiar de minimis, o IVV divide o montante em causa pelo número de 33.086 agentes económicos! — cf. documento n.º 11, junto pelo IVV.

Y. O método de aferir o respeito pelo limiar de *minimis* deve basear-se na parte da taxa cobrada sobre os produtos importados que foi afectada a acções de promoção e publicidade do vinho português no estrangeiro, dividindo-a pelos seus beneficiários efectivos: os operadores que exportaram vinho, em função da quantidade de vinho exportada!

Z. Inexiste nos autos prova sobre o respeito do limiar de *minimis* pelo auxílio em questão, sempre devendo ser ordenada, para esse efeito, a baixa dos autos à primeira instância para produção de prova relativamente a este ponto, caso se considere aplicável ao caso dos autos o regime dos auxílios de *minimis* — no que não se concede, como já largamente se explicou.

AA. Um eventual entendimento de que a anulação da taxa de promoção por vício formal de procedimento afigura-se desproporcionada mais não fará do que promover e favorecer a violação, pelos Estados-Membros, do Direito Comunitário e, em concreto, da formalidade imposta pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia no seu artigo 108.º, n.º 3.

BB. Não se poderá aceitar que a anulação da taxa em questão, como consequência da ilegalidade da mesma por violação de uma obrigação prevista no Tratado de Funcionamento da UE, seja afastada por colidir com o interesse financeiro de um Instituto Português, dando-se prevalência, no teste da proporcionalidade estrita, a esse interesse financeiro.

CC. A anulação da taxa de promoção, posta ilegalmente em execução, violando o disposto no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE, mostra-se não apenas necessária e adequada à salvaguarda do Direito Comunitário, como proporcional face à violação, que o Estado Português bem conhecia, da proibição de execução da medida em causa enquanto não houvesse pronúncia final da Comissão sobre a mesma.

DD. Mesmo após ter sido interpelado pela Comissão no ano de 2005 (cf. decisão junta com a petição inicial) e mesmo após ter sido lembrado pela Comissão do efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo, à data, 88.º do Tratado do CE em relação à medida em causa (cf. considerando 147 da mesma decisão), o Estado Português continuou a aplicar a referida medida, incumprindo, frontalmente, a legislação comunitária.

EE. Os princípios da confiança e segurança jurídica sempre não darão cobertura à violação do Direito Comunitário que se verifica no caso dos autos: o Estado Português não pode ser objecto de tutela dos mencionados princípios em relação aos actos decorrentes da violação do Direito Comunitário em causa nos autos, pois nenhuma legítima expectativa ou legítimo direito se criou na sua esfera, como decorrência da violação dessa obrigação em vigor à data que praticou os factos.

FF. A previsão, no Tratado de Funcionamento da União Europeia, da obrigação de notificação prévia e proibição de execução de uma medida de auxílio não notificada, cria, legítima e juridicamente, na esfera dos particulares, um direito e uma expectativa de cumprimento da mesma obrigação pelos Estados-Membros, direito e expectativa — esses sim — dignos de tutela do princípio da confiança e segurança jurídica, corolários de um Estado de Direito, princípios que, assim, igualmente se mostram violados pela sentença proferida pelo Tribunal a quo.

GG. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado (88.º, n.º 3) (v. acordo de 17 de Junho de 1999, Piaggio, c-295/97, colect., p. 1-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

HH. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3), último período, do Tratado e que tem efeito directo (acordos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e .*, n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, *Comateb e O.*, C192/95 a c-218/95, Colect., p. 1-165, n.º 20)»

— cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

II. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

— cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

JJ. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3) último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos de execução que eram inválidos por terem sido

adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, já referido, n.º 16).»

— cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261101 e 262/02.

KK.«64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3), último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

— cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo c-261/01 e 262/02.

LL. O Tribunal a quo incorreu, pois, em erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Requer-se, em acréscimo, nos termos do disposto no art. 267.º do TFUE, que a presente instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as questões prejudiciais que se enunciarão abaixo,

Note-se que o alcance da obrigação de notificação prévia e inerente efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos e, bem assim, a eventual possibilidade de aplicação do regime dos auxílios de minimis à mesma medida, consubstanciam questões de interpretação de Direito Comunitário Primário (em concreto, do actual artigo 108.º, n.º 53 e 4. do TFUE)

Por outro lado, a interpretação do alcance da obrigação de notificação prévia prevista no mencionado artigo 108.º, n.º 3, e o âmbito da possibilidade de aplicação do regime de auxílios de minimis, a posteriori, à medida em causa, são inegavelmente pertinentes e relevantes para a decisão da causa, porquanto semelhante decisão assenta, precisamente, na apreciação da violação ou não dessa obrigação de notificação e porventura, na possibilidade de aplicar o regime de auxílios de minimis à mesma medida.

Acresce que, nos termos do disposto no parágrafo 3 do artigo 267.º do TFUE o reenvio de uma questão de interpretação de direito comunitário necessária para a decisão da causa mostra-se obrigatória para a última instância de recurso ordinário — como o será este Supremo Tribunal Administrativo,

Sendo que entendimento contrário ao referido reenvio prejudicial obrigatório, a efectuar por este Supremo Tribunal Administrativo, mostrar-se-á forçosamente inconstitucional, por contrariar frontalmente o princípio do juiz legal/natural consagrado nos artigos 216.º, n.º 1 e 217.º, n.º 3, da Constituição e o disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição,

Porquanto, o juiz comunitário vem a ser o intérprete último do artigo 108.º do TFUE, pois só ele pode garantir a aplicação uniforme do direito da União Europeia, que é acolhido directamente no nosso ordenamento por força do disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição.

Desta forma, deverá a presente instância ser suspensa e ser ordenado o reenvio do processo ao TJUE para que esta Instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais;

A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa — consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

• Em caso negativo — e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

• Uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, pode ver-lhe aplicado o regime previsto para os auxílios de minimis, face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006?

• Em caso afirmativo, ainda assim, a ilegalidade decorrente da não notificação prévia da mesma medida parafiscal poderá ser sanada pela eventual conclusão, retirada somente volvidos vários anos da respectiva implementação, de que, por acaso, o auxílio em causa terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis, ou poderá ser sanada pelo facto de se mostrar, eventualmente, previsível, na data da respectiva implementação, que o mesmo viria a respeitar esse limiar?»

2.- Foram apresentadas contra-alegações a fls. 355 a 375 dos autos pelo Instituto do Vinho e da Vinha, pugnando pela manutenção da sentença recorrida, não havendo qualquer incompatibilidade da taxa controvertida com o direito comunitário.

3.- O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer do seguinte teor:

«Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de autoliquidação de taxa de promoção do vinho, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), no montante global de € 2 212,06 (Fevereiro 2002).

FUNDAMENTAÇÃO

1.A Comissão Europeia iniciou procedimento contraditório (C-43/2004) para apreciação da compatibilidade com o mercado comum do auxílio estatal financiado pela receita obtida com a taxa controvertida, cobrada pelo IVV (art. 108º nº3 Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; factos provados als. F)/G).

No termo daquele procedimento a Comissão Europeia adoptou decisão, em 20 julho 2010 nos termos da qual, designadamente:

«Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, nº3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006»

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal (...) são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno (...) em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do nº2 do presente artigo».

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes:

Aquela decisão não transitou em julgado em virtude da interposição de recurso pelo Estado Português (cf. factos provados al. H))

2. Após negociações entre as partes a Comissão adoptou decisão, em 4 abril 2012, alterando as sétima e nona condições do artigo 3º nº 2 da decisão adoptada em 20 julho 2010, em termos que justificaram a desistência do recurso interposto pelo Estado Português, as quais ficaram com as seguinte redacção:

«no caso das pessoas que ainda não tenham efectuado o pagamento da taxa, as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento da parte proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados de outros Estados-membros e que é destinada a financiar a parte do auxilio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais (...) »

«se noutro Estado-Membro tiver sido imposta uma taxa com objectivos similares aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal, as autoridades portuguesas comprometem-se a reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha sido afeta

ao financiamento de medidas de auxílio na aceção do artigo 107º, nº1, do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado-Membro»

(cf. documento fls.434/437)

Uma interpretação adequada das proposições da decisão adoptada (versão originária e versão alterada) permite a formulação das seguintes conclusões:

1.^a A notificação à Comissão do auxílio estatal constitui cumprimento de dever de informação, no sentido de permitir uma apreciação prévia sobre a sua compatibilidade com o mercado interno, por forma a prevenir a aplicação de medidas que falseiem ou ameacem falsear a concorrência (arts.107º nº1 e 108º nº 3 TFUE).

2.^a A omissão de notificação à Comissão não determina a ilegalidade da taxa, como inequivocamente resulta do facto de a Comissão ter declarado a compatibilidade da taxa incidente sobre vinhos e produtos vínicos produzidos e comercializados em Portugal, apesar de o auxílio ter sido executado ilegalmente (art.2º da decisão da Comissão)

3.^a Vinhos e produtos vínicos produzidos e comercializados em Portugal

A compatibilidade da taxa com o mercado interno é incondicional.

4.^a Vinhos e produtos vínicos importados de outros Estados-Membros

A compatibilidade da aplicação da taxa com o mercado interno está garantida pela adesão e cumprimento pelo Estado Português das condições estabelecidas na decisão da Comissão (versão originária e versão alterada)

3. A jurisprudência recente do STA-SCT tem-se pronunciado, sem dissidência, no sentido da legalidade da taxa controvertida, cobrada pelo IVV, IP aderindo à fundamentação do seminal acórdão 23 abril 2013 processo nº 29/13, cujo sumário merece transcrição:

1. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e aplicar a noção de auxílio do artigo 92º do Tratado (actual art.107º do TFUE) com vista a avaliar a legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108º, nº 3, do TFUE.

2. A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P. cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.

3. Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV/ I.P., não constituía auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era plausível ou prognosticável que a pequena parte afectada ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer afinal.

4. Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, um grau suficiente de probabilidade de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa, nem a consequente suspensão da sua execução.

5. A anulação da totalidade da taxa, por vício formal do procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV. I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.

6. A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, IP, pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

(cf. jurisprudência consonante expressa, designadamente, nos acórdãos 30.04.2013 processo nº 1503/12; 30.04.2013 processo nº 292/13; 15.05.2013 processo nº 1476/12; 22.05.2013 processo nº 200/13; 29.05.2013 processo nº 30/13; 5.06.2013 processos nºs 1288/12, 125/13 e 249/13; 26.06.2013 processos nº 1245/12, 1336/12 e 55/13)

4. Com relevância decisiva para a afirmação da compatibilidade da taxa com as normas de direito comunitário que prevêm a comunicação prévia à Comissão impõem-se os argumentos seguintes:

- a componente da receita da taxa de promoção afecta às despesas com a actividade de funcionamento do IVV dirigida à coordenação geral do sector vitivinícola não constitui auxílio estatal, sujeito a notificação prévia, conforme liminarmente reconhecido pela Comissão (arts.1º nº1 e 11º nº1 DL nº 119/97, 15 março)

- a Comissão não questionou a declaração das autoridades portuguesas segundo a qual a componente da receita da taxa afecta a medidas de promoção e publicidade dos vinhos e produtos vínicos de origem portuguesa nos outros Estados-Membros e em países terceiros respeita os limites de minimis

fixados no Regulamento n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 dezembro 2006, dispensando a comunicação prévia à Comissão (arts. 108.º n.º 4 e 109.º TFUE; anteriores arts. 88.º n.º 4 e 89.º TCE; conclusões S.T.W. das contra-alegações do IVV, fls. 373/374, docs. fls. 449/451).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

2- Fundamentação

A decisão de 1.ª Instância deu como assente a seguinte matéria de facto.

A) No dia 18 de abril de 2002, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de € 2 212,06, a título de taxa de promoção referente ao mês de março de 2002, cfr. documentos de fls. 21 e 22, aqui dados por reproduzido o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) O montante vindo de referir foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redação que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja não é objeto de dissenso;

C) Em 23 de fevereiro de 2006 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A, vide artigo 1.º da petição inicial e doc. n.º 19 a 23 do PA;

D) O pedido mencionado em C) foi indeferido em 5 de abril de 2006, cfr. fls. 25 a 29;

E) Em 26/06/2006 foi remetida, via postal a petição inicial que deu origem à presente Impugnação, vide fls. 2 a 15;

F) No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, cfr. doc. n.º 3 que instruiu a petição inicial;

G) Do documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa de promoção do Vinho” extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa, ... sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também

- aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vnicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos com unitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vnicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vnicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

...” idem anterior;

H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia, decisão:

...
- limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data.”

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, nº 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

cfr. documentos nº3 e 4 juntos pelo IVV.

Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

3- DO DIREITO:

Do objecto do recurso

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (actual nº 3 do artº 108º do TFUE).

Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, e acima referidas são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/13, in www.dgsi.pt, a que se seguiram múltiplos acórdãos referidos pelo recorrido no parágrafo E das conclusões das suas contra-alegações. Também o recente acórdão de 29/10/2014 tirado no recurso n.º 05333/14 disponível no site da DGSi se debruçou sobre as mesmas questões.

Concordamos com a doutrina expendida naquele aresto de 23.04.2013, e nos que lhe seguiram, inteiramente transponível para o caso subjudice, sendo as alegações e contra-alegações muito semelhantes às produzidas neste Acórdão de 23.04.2013, variando apenas o montante e o período da taxa pelo que remetemos, com a devida vénia, para a argumentação jurídica aí aduzida, por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se naquele Acórdão 29/13:

«4. Caracterização da taxa de promoção do vinho

Segundo o n.º 1 do artigo 17.º da Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o Instituto do Vinho e da Vinha (IVV, IP.) tinha por missão, «coordenar e controlar a organização institucional do sector vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política comunitária e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas».

Como se pode ler na Decisão da Comissão, de 20/7/2010 C (2010) 4891 final, nas suas funções de coordenação geral do sector vitivinícola, o IVV realiza dois tipos de actividades:

- actividades que visam, principalmente os vinhos e produtos v\u00ednicos produzidos em Portugal, designadamente, as relativas \u00e0 auditoria dos sistemas de controlo e certifica\u00e7\u00e3o dos vinhos;

- actividades destinadas, indistintamente, aos vinhos e produtos origin\u00e1rios de Portugal e aos origin\u00e1rios dos outros Estados-Membros e/ou pa\u00edses terceiros e comercializados em Portugal;

- o IVV, I.P., presta igualmente determinados servi\u00e7os a terceiros, nomeadamente: (i) organiza\u00e7\u00e3o e promo\u00e7\u00e3o das actividades de forma\u00e7\u00e3o para os agentes econ\u00f3micos, organiza\u00e7\u00f5es profissionais e interprofissionais do sector vit\u00edcola e funcion\u00e1rios do IVV; (ii) disponibiliza\u00e7\u00e3o aos agentes econ\u00f3micos do sector da capacidade de armazenagem das infra-estruturas do IVV; e (iii) presta\u00e7\u00e3o de servi\u00e7os do Laborat\u00f3rio do IVV e forma\u00e7\u00e3o do seu pr\u00f3prio pessoal e de outros operadores do sector vitivin\u00edcola (financiada em grande parte por programas de apoio comunit\u00e1rio) (Podemos dizer que estas s\u00e3o as suas atribui\u00e7\u00f5es essenciais desde a sua cria\u00e7\u00e3o pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestrutura\u00e7\u00f5es pelos Decretos-Leis ns.º 102/93, de 2 de Abril; n.º 99/97, de 26 de Abril; n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro e, finalmente, o n.º 66/2012, de 16 de Mar\u00e7o, sendo para o efeito dotado de autonomia administrativa.).

Da referida Decis\u00e3o resulta de igual modo que o apoio \u00e0 promo\u00e7\u00e3o gen\u00e9rica do vinho e dos produtos v\u00ednicos foi atribuído desde 1997, por concurso, \u00e0 Viniportugal, associa\u00e7\u00e3o de natureza interprofissional representativa do sector, que foi, desta forma, a benefici\u00e1ria da totalidade do produto da taxa parafiscal destinada a esse fim.

A presta\u00e7\u00e3o dos mais diversos servi\u00e7os ao sector vitivin\u00edcola e respectivos operadores levou o legislador a fixar que o financiamento do IVV, IP., seria garantido, em larga medida, atrav\u00e9s da receita proveniente do produto das taxas cobradas sobre os vinhos e os produtos v\u00ednicos (cfr., a t\u00edtulo de exemplo, o art. 31.º, n.º 1, al\u00ednea b), do Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril), que aprovou os respectivos Estatutos.

Atrav\u00e9s do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho (Cfr. o pre\u00e2mbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.), o legislador reformulou o sistema de taxas existente e procedeu \u00e0 cria\u00e7\u00e3o de uma \u00fanica taxa incidente sobre os produtos v\u00ednicos, a cobrar pelo IVV, IP., que constitu\u00eda a principal fonte de financiamento das ac\u00e7\u00f5es de coordena\u00e7\u00e3o geral do sector (Cfr. o pre\u00e2mbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.).

De acordo com o estatuído no art. 1.º, n.º 1, daquele diploma, «Os vinhos e produtos v\u00ednicos produzidos no territ\u00f3rio nacional, bem como os produzidos noutros pa\u00edses e aqui comercializados, ficam sujeitos \u00e0 aplica\u00e7\u00e3o de uma taxa, que constitui contrapartida dos servi\u00e7os prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), relativamente \u00e0 coordena\u00e7\u00e3o geral do sector ou, nas Regi\u00f5es Aut\u00f3nomas dos A\u00e7ores e da Madeira, pelos respectivos servi\u00e7os regionais». Mas como este decreto-lei n\u00e3o chegasse a ser regulamentado, o legislador, atrav\u00e9s do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, veio introduzir melhorias no regime da referida taxa de forma a adequar a mat\u00e9ria aos objectivos da pol\u00edtica vitivin\u00edcola nacional e comunit\u00e1ria (cfr. o respectivo pre\u00e2mbulo).

Quanto ao \u00e2mbito da taxa de promo\u00e7\u00e3o do vinho, o art. 1.º do diploma reproduziu o anterior preceito e, quanto aos sujeitos, resulta do art. 3.º que a taxa de promo\u00e7\u00e3o \u00e9 devida quer pelos agentes econ\u00f3micos quer pelos produtores, no caso previsto na al\u00ednea c) do n.º 1 do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 119/97. Por sua vez, mant\u00e9m-se, igualmente, no art. 11.º, n.º 1, que a fixa\u00e7\u00e3o do valor da taxa seria objecto de portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas.

No seguimento do mencionado decreto-lei, foram publicadas diversas portarias, sendo de salientar a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que serviu, no caso em apre\u00e7o, \u00e0 fixa\u00e7\u00e3o do valor da taxa a pagar pela recorrente.

Com interesse para a decis\u00e3o, importa ainda considerar que, segundo a Decis\u00e3o da Comiss\u00e3o de 2010, o produto da taxa de promo\u00e7\u00e3o, que representa mais de 62% do or\u00e7amento afecto ao funcionamento do IVV, I.P., destina-se, em primeiro lugar, ao financiamento dos servi\u00e7os de coordena\u00e7\u00e3o geral do sector do vinho prestados por si e, em segundo lugar, \u00e0s actividades de promo\u00e7\u00e3o do vinho e dos produtos v\u00ednicos.

No que respeita \u00e0 actividade de promo\u00e7\u00e3o do vinho, verifica-se que uma parte da taxa \u00e9 destinada a campanhas de promo\u00e7\u00e3o gen\u00e9rica do vinho e dos produtos v\u00ednicos, sem refer\u00eancia \u00e0 sua origem, em Portugal e, outra parte, a campanhas de promo\u00e7\u00e3o do vinho e dos produtos v\u00ednicos portugueses no territ\u00f3rio dos outros Estados-Membros e de pa\u00edses terceiros. No per\u00edodo sobre que incidiu a decis\u00e3o da Comiss\u00e3o de 2010, os custos das ac\u00e7\u00f5es de forma\u00e7\u00e3o organizadas pelo IVV, I.P., com excep\u00e7\u00e3o de uma forma\u00e7\u00e3o de interesse geral «Sistemas de informa\u00e7\u00e3o e Gest\u00e3o Vitivin\u00edcola 2000», cujo custo total foi de 367, 12 EUR, foram integralmente suportadas pelos programas do Fundo Social Europeu, pelo que nem os agentes econ\u00f3micos nem o IVV tiveram de contribuir para o seu financiamento.

\u00c9 esta taxa que, segundo a recorrente, enferma de ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notifica\u00e7\u00e3o pr\u00e9via \u00e0 Comiss\u00e3o e respectiva execu\u00e7\u00e3o antes da decis\u00e3o final daquela entidade, ao arripio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) - pontos D e L das Conclus\u00f5es.

5. *Da relevância das decisões da Comissão emitidas sobre a taxa de promoção Segundo o estatuído no art.108º do TFUE (ex artº 88º TCE) é da competência exclusiva da Comissão Europeia o exame permanente dos regimes de auxílios de Estado, em cooperação com os Estados-Membros, «com vista a impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado, como se conclui do Acórdão Lorenz» (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição das Ajudas de Estado concedidas em Violação do Direito Comunitário, Coimbra, 1994, pp. 58 ss.). Para tanto, é estabelecido um sistema de controlo prévio dos auxílios novos, previsto no nº 3 do mesmo preceito e no art. 2º do Regulamento do processo (Regulamento (CE) N.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE.), segundo o qual a Comissão deve ser informada, em devido tempo, dos projectos de auxílio, antes da sua execução.*

«A fase preliminar do processo de controlo dos auxílios novos inicia-se, assim, com a notificação do projecto de auxílio, devendo os Estados (...) utilizar, para o efeito, formulários recomendados pela Comissão. A obrigação de notificar previamente os projectos de auxílio é uma obrigação incondicional dos Estados relativos a auxílios novos, incluindo a modificação dos existentes» — (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2003, p. 271.).

Os auxílios não notificados ou postos em execução antes de uma decisão da Comissão são objecto de um específico processo de controlo que se inicia com a recepção e análise de informações que a Comissão tenha recolhido oficiosamente ou através de denúncia de terceiros.

No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de Janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de Dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108º, nº 2, do TFUE, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão nº C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afectação da taxa de promoção; (ii) o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos.

Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE (actual art 108º, nº 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respectivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a preferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

«Artigo 1º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, nº 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107º, nº 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do nº 2 do presente artigo.

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...).

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respectivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional (Segundo o disposto no artigo 7, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição — cit., p. 64)), isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3º, n.º 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de Dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do n.º 2 do art. 3º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciassem formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de Dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/2012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3º, n.º 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo «jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa», devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4º, n.º 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros.

Em Setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra-Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

«-estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão (O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de mínimos concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.), de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de mínimos e que, consequentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...))»(Carta de 9/10/2012).

6. O controlo dos auxílios não notificados

O art. 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final (obrigação de não actuar ou de «standstill») (Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito directo na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada (Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, «O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE ?», Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição — cit., p. 56.).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão Saumon, de 21 de Novembro, de 1991, proc C-354/90, «que os actos praticados durante o período da proibição contida no art. 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente

que «[o] último período do artigo 93º, nº 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afecta a validade dos actos de execução de medidas de auxílio, e que a adopção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos inválidos» — (Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição* —, cit., pp. 72 ss.). E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, pp. 286 ss.), competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o status quo ante.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excepcional importância (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição* — cit., pp. 72 ss.).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de standstill, consagrada no artº 108º, nº 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de Novembro de 1990, Processo C-354/90.). Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de Fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adoptado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos actos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efectivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excepcionais.» (Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d'Etat», *EC State Aid Law/Le Droit des Aides d'Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea. A Sutton, Kluwer Law International*, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.)

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objecto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respectivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da auto-liquidação em causa (relativa a Setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no nº 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

Cumprido, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional (Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respectivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, *A revogação de actos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?*, *Revista do Ministério Público*, Ano 33, Outubro/Dezembro, de 2012, pp. 33 ss.), sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar (Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281 e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos plasmados no art. 73º do CPTA.), no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas acções de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respectivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do sector vitivinícola e afecta, no essencial, ao financiamento da actividade do IVV.IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da auto-liquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de Setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio (Segundo o n.º 1 deste diploma, «Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais».

Por sua vez, no art. 11.º, n.º 1, dispõe-se que «São objecto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos...», e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

E se durante o procedimento de formação de um acto legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o acto legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição* — cit., pp. 76 ss.).

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

7.1.2. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de Março de 1977, «(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 93.º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida», jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de Novembro de 1991 (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição* — cit., p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de Setembro de 1990, proc C-5/89.).

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado (Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.).

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107.º, n.º 1, que «(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)», as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que «um auxílio de Estado será — toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja selectiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afecte o comércio entre os EM» (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, «Anotação ao artigo 107.º do TFUE», *Tratado de Lisboa*, Almedina Coimbra, 2012, p. 520.).

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais (Cfr., entre outros, o Acórdão *Pearle*, de 15/7/2004, proc C- 345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.), onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não percepção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do sector desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), «Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida». E isto só acontece quando existir uma relação de afectação

obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a acções de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos» (art.11.º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «auxílio estatal» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do sector e cujo objectivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido directa ou indirectamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado (Cfr. Acórdão de 20 de Novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de Julho de 2004, C-345/02 (Pearle Bv)).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das actividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, e cumprem os limites de *minimis* aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios de *minimis* estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites de *minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais acções é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites de *minimis*, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio de *minimis* e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, «um grau suficiente de probabilidade» (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 271.) de tal medida envolver auxílios estatais (Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de Setembro de 1990, *proc.* C-5/89, Comissão c/ RFA, *Col.* p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A restituição — cit.*, p. 38.), em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art. 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da auto-liquidação em causa.» (fim de citação)

É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, mesmo tendo em conta que ao acto de liquidação em causa se refere a Março de 2002.

Com efeito, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito no já citado Acórdão 29/13, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado residem na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-

Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

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

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

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

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

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

Em face de tudo o exposto, não havendo dúvidas quanto à não verificação da obrigação de comunicação prévia, fica consequentemente prejudicado o pedido de reenvio, por inutilidade

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se o julgado recorrido.

4 - Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido. Custas pela recorrente.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Propinas. Taxa. Prescrição.

Sumário:

- I — A propina devida a ente público de ensino superior assenta num esquema sinalgmático de retribuição de um serviço público de ensino prestado ao estudante, constituindo a contraprestação pecuniária devida pela prestação efectiva desse serviço, ou taxa de frequência das disciplinas ou unidades curriculares do curso em que ele se inscreveu e que lhe vão ser ministradas pelo ente público durante um determinado período lectivo.*
- II — O pressuposto de facto ou facto gerador da propina é a prestação efectiva desse serviço, ainda que o utente possa dele não fazer uso e ainda que não se verifique a contemporaneidade ou a simultaneidade das prestações. E ainda que a liquidação e pagamento da propina sejam, por imposição legal, prévios ao momento em que a prestação do serviço se conclui e completa, ela pressupõe sempre a efectividade da prestação administrativa futura, a qual tem, em regra, a duração de um ano lectivo, assentando, portanto, num facto naturalisticamente duradouro que vai sendo executado ao longo desse período de tempo e que só se completa quando finda a prestação do serviço.*
- III — A propina constitui, assim, uma taxa à luz da tipologia consagrada no art. 4.º da LGT, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado nesta lei, não só por força do n.º 2 do seu artigo 3.º, que a inclui na categoria de “tributos”, como por força do seu artigo 1.º, onde se preceitua que esta Lei regula “as relações jurídico-tributárias”.*

- IV — *A propina está sujeita não só ao prazo de prescrição de oito anos previsto no art. 48.º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do art. 306.º do Código Civil.*
- V — *A propina não pode classificar-se como um “tributo periódico”, constituindo, antes, um “tributo de obrigação única”, cujo prazo de prescrição se inicia, por isso, na data em que o facto tributário ocorre (art. 48.º, n.º 1, da LGT).*
- VI — *E porque o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.*

Processo n.º: 223/15-30

Recorrente: Universidade de Coimbra.

Recorrida: A.....

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 116/14.6BECBR

1. RELATÓRIO

1.1 A Universidade de Coimbra (doravante Recorrente), invocando o disposto no n.º 5 do art. 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que, com fundamento na prescrição da dívida exequenda, julgou procedente a oposição que A..... (a seguir Executada, Oponente ou Recorrida) deduziu à execução fiscal que contra ela foi instaurada para cobrança de uma dívida proveniente de propinas àquela universidade, respeitantes ao ano lectivo de 2005/2006. Com o requerimento de interposição do recurso apresentou cópia de cinco sentenças proferidas por tribunais tributários de 1.ª instância que alegadamente decidiram em sentido diverso da sentença recorrida.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou alegações, com conclusões do seguinte teor (¹):

«A. Vem o presente recurso interposto pela recorrente Universidade de Coimbra da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra nos autos em epígrafe, sentença que considerou procedente a oposição à execução deduzida pela oponente A..... considerando extinto, por prescrição, o crédito exequendo.

B. O Tribunal a quo julgou incorrectamente duas questões suscitadas na oposição à execução: a) no que concerne ao enquadramento jurídico das propinas, a decisão recorrida considerou, erradamente, que a “taxa de frequência” do ensino superior/propina constitui “outra espécie tributária criada por lei” (Art 3.º n.º 2 da LGT) e, nessa medida, um tributo sujeito, de acordo com a natureza das matérias, aos regimes previstos na Lei Geral Tributária, no CPPT, no CPA e demais legislação, bem como nos Códigos Civil e de Processo Civil (Art. 2.º da LGT); b) relativamente ao início da contagem do prazo da prescrição, entendeu o Tribunal a quo que (...) aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos, configura uma analogia legalmente proibida. Deste modo, tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral – art. 306.º do Código Civil – segundo o qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido (...)

C. Quanto ao enquadramento legal das propinas, a sentença recorrida não foi no sentido da jurisprudência dominante do STA, designadamente dos acórdãos de 04-11-1997, proferidos no processo n.º 041931, de 12/12/1996, no processo n.º 040573, de 16/10/1997, no processo n.º 042123, de 04/12/1997, no processo n.º 042602, de 23/10/1997, no processo n.º 042288, de 26/06/1997, no processo n.º 041930, pelo plenário do Tribunal Constitucional, no Acórdão 148/94, proferido no processo n.º 530/92, e mesmo das decisões proferidas pelos Juízos Liquidatários do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, no âmbito do processo n.º 494/05.8BEPRT, bem como do enquadramento da questão plasmado pelos Tribunais Administrativos e Fiscais de primeira instância que decidiram de forma contrária (quanto a todos os pontos que o Recorrente considera erroneamente julgados na decisão recorrida) em processos de cobrança de propinas em que era exequente a aqui Recorrente, em concreto nos processos n.ºs 755/13.2BEBRG, 38/13.8BEAVR, 256/13.9BEAVR, 757/12.6BECBR, 26/13.4BECBR, 440/13.5BECBR, 767/13.6BEBRG, 232/14.4BECBR e 722/12.3BECBR.

D. Em todos os citados acórdãos e sentenças se entende que as propinas são taxas, como são, efectivamente.

E. Ao não aplicar ao caso em apreço, ainda que subsidiariamente, as regras de contagem do prazo de prescrição previstas no art. 48.º da LGT, a decisão recorrida decidiu em sentido oposto a outra

decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, em concreto no acórdão do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842. Se a decisão recorrida aplica o prazo de prescrição de oito anos, previsto no art. 48.º da LGT, à propina reclamada pela exequente nos presentes autos, terá, por maioria de razão, que aplicar as regras de contagem do prazo previstas no mesmo normativo.

F. Por outro lado, a decisão recorrida está em contradição com o entendimento perfilhado pelos Tribunais Administrativos e Fiscais que, por decisões proferidas nos processos n.ºs 755/13.2BEBRG, 38/13.8BEAVR, 256/13.9BEAVR, 757/12.6BECBR, 26/13.4BECBR, 440/13.5BECBR, 767/13.6BEBRG, 232/14.4BECBR e 722/12.3BECBR, aplicaram às propinas, quanto ao dies a quo, a norma do n.º 1 do art. 48.º da LGT.

G. A aplicação das regras de contagem do prazo previsto no art. 48.º da LGT ao caso em apreço não constitui aplicação analógica, mas, maxime, extensiva ou subsidiária.

H. Nas obrigações tributárias decorrentes de impostos periódicos, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12).

I. A norma do art. 48.º da LGT aplicar-se-á em toda a sua extensão, quer quanto ao prazo quer quanto ao modo de contagem do mesmo, à propina reclamada nos presentes autos; e se assim se não entender, terá então a mesma norma que se aplicar extensiva ou subsidiariamente à dívida reclamada nos presentes autos, e não a norma do art. 306.º do Código Civil.

J. A decisão recorrida está em manifesta oposição com a jurisprudência do Supremo Tribunal administrativo, segundo a qual, no específico campo aduaneiro, o instituto da prescrição das obrigações, à míngua de preceito legal directamente aplicável, será contemplado, subsidiariamente, pelo regime da prescrição das obrigações tributárias em geral; devendo aplicar-se, quanto à contagem do prazo da prescrição, subsidiariamente, as regras plasmadas no art. 48.º da LGT e não o regime do Código Civil (V. ac. do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842, disponível em www.dgsi.pt).

K. Já as decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais consideraram, em processos cujo objecto era em tudo idêntico ao presente, que “Na presente situação, o facto tributário é a frequência daquele ano de ensino que deu origem ao dever de pagamento da respectiva propina e não a sua inscrição. Ora, é com o terminus do facto (e não do acto) que emerge o início do prazo prescricional. Por isso, o prazo prescricional nos termos do n.º 1 do art. 48.º da LGT de 8 anos aplicado à presente situação tem que ser calculado a partir do termo do ano de 2006, ou seja após 31.12.2006. Deste modo, a verificar-se a prescrição esta ocorreria após 31.12.2014”.

L. Deverá a decisão recorrida ser substituída por outra que considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2007 e, em sua consequência, deverá julgar-se improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

M. Deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida na parte em que considera aplicável ao caso em apreço o art. 306.º do Código Civil para efeitos de contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda e proferir-se acórdão [que] considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2007, ao abrigo do disposto no art. 48. da LGT e em consequência considere improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

Assim se fazendo Justiça!».

1.3 A Oponente contra-alegou, pugnando pela inadmissibilidade do recurso «por falta dos pressupostos previstos nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT».

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença e julgada improcedente a oposição à execução fiscal com a seguinte fundamentação (2):

«[...] Resulta dos autos que o recurso foi interposto e admitido com fundamento em oposição de julgados, nos termos do disposto no artigo 280.º/5 do CPPT, uma vez que o valor da causa é inferior à alçada do tribunal recorrido.

São pressupostos do recurso por oposição de julgados a identidade de situações fácticas, trânsito em julgado da decisão fundamento, quadro legislativo substancialmente idêntico, decisões proferidas em processos diferentes e decisões opostas expressas ¹ [1 Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6. edição 2011, IV volume, página 422, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa].

Os requisitos do recurso de decisões de 1.ª instância com fundamento em oposição de julgados correspondem aos requisitos globais dos recursos por oposição de julgados ² [2 Obra citada, página 422] a saber:

- Identidade de situações fácticas;
- Trânsito em julgado da decisão fundamento;
- Quadro legislativo substancialmente idêntico;

- Acórdãos proferidos em processo diferentes ou incidentes diferentes do mesmo processo.
- Necessidade de decisões opostas expressas ³ [³ Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, II volume, página 808/8 12, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa].
- A decisão recorrida não deve estar em sintonia com a jurisprudência mais recente consolidada do STA.

Salvo melhor juízo, afigura-se estarem verificados os requisitos do recurso por oposição de julgados, como bem demonstra a entidade recorrente.

A dívida exequenda reporta-se a uma taxa.

De facto, nos termos do artigo 4.º da LGT enquanto que os impostos assentam essencialmente na capacidade produtiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património, as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Na primeira modalidade de taxas, denominadas de taxas administrativas, a prestação pública traduz-se na utilização pelo particular de um serviço público individualizável.

Será o caso da taxa exigida pela, recolha do lixo.

Na segunda modalidade, referida, as taxas de utilização, a prestação pública traduz-se na utilização de um bem do domínio público. Para o enquadramento nesta categoria não releva se a utilização se traduz num serviço privativo ou num uso comum ou indiferenciado ⁴ [⁴ Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, 1974, páginas 50/51].

Na terceira modalidade, as chamadas taxas de licenciamento, a prestação pública traduz-se na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Todavia, apenas serão de qualificar como taxas aquelas cujo pagamento dá lugar à remoção de obstáculo real ou substantivo e já não aquelas em que está em causa um obstáculo criado artificialmente, com o intuito de exigir do particular um pagamento pela sua remoção ⁵ [⁵ Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar impostos, Coimbra 1998, páginas 262/263].

Como é sabido ao conceito de sinalagma não importa a equivalência económica, mas a equivalência jurídica ⁶ [⁶ Teixeira Ribeiro, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 117.º, página 294].

Todavia, a taxa pressupõe uma ideia de proporcionalidade entre o montante cobrado e a prestação pública disponibilizada.

Efectivamente, o valor da taxa terá de aferir-se em razão do custo dos serviços ou actos da administração e não, como acontece nos impostos, em função da capacidade contributiva.

O tributo em causa, consubstanciado numa contrapartida específica devida pela prestação do serviço público de ensino é uma taxa administrativa ⁷ [⁷ Acórdãos do STA, de 1997.03.11 - P. 041144, de 1997.06.26 - P. 041930, de 1997.10.23 - P. 042288, de 1997.11.20 - P. 041867, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt].

A própria Lei 37/2003, de 22 de Agosto que estabelece as Bases de Financiamento do Ensino Superior, estatui nos seus artigos 15.º e 16.º que a comparticipação nos custos por parte dos estudantes consiste no pagamento de uma taxa de frequência designada por propina.

Como bem refere o Professor Casalta Nabais no parecer junto a fls. 59/72 dos autos, o serviço de ensino superior público tem natureza de prestação duradoura, uma vez que se prolonga por todo o ano lectivo, pelo que o facto tributário em que assentam as propinas tem carácter duradouro ou periódico.

A propina é, pois, uma taxa duradoura ou periódica.

Dado que a taxa em questão não tem uma disciplina específica, nomeadamente, no que concerne à prescrição é de aplicar o regime da LGT, atento o disposto nos artigos 1.º e 3.º/3 da LGT e 165.º/1/i) da CRP.

Como bem refere António Lima Guerreiro ⁸ [⁸ Lei Geral Tributária, Anotada, página 48] “Objecto da Lei Geral Tributária são, assim, os impostos fiscais e extra fiscais e, sem prejuízo de lei especial, as taxas. Enquanto o regime especial das taxas não for aprovado, no entanto, as normas da Lei Geral Tributária são de aplicação às taxas, na medida em que não se revelem incompatíveis com a natureza destas, o que supõe uma adequada ponderação, caso a caso, da cada solução concreta, tendo em conta se os interesses que justificaram a criação da norma valem apenas para os impostos ou se estendem igualmente às taxas”.

Assim sendo, nos termos do disposto no artigo 48.º da LGT, o prazo de prescrição da taxa em causa nos autos é de 8 anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ou seja de 2007.01.01.

A citação do executado para o PEF elimina o período de tempo anterior, começando a correr um novo prazo de prescrição após trânsito da decisão que vier a pôr termo ao PEF ⁹ [⁹ Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, página 259, III volume, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa. Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, nota práticas, página 62 e 65, Jorge Lopes de Sousa].

Ora, como resulta do probatório, a recorrida foi citada para a execução fiscal em 24 de Janeiro de 2014, portanto, antes do decurso do prazo de prescrição de 8 anos, sendo certo que tal citação elimina o prazo prescricional ocorrido anteriormente, só começando a correr novo prazo após trânsito em julgado da decisão que venha a pôr termo ao processo.

Parece, pois, certo que a dívida exequenda não se mostra extinta por prescrição».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra decidiu correctamente ao julgar extinta a execução fiscal com fundamento na prescrição da dívida exequenda.

* * *

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra deu como provados os seguintes factos:

«A) A oponente efectuou a sua inscrição no curso de Mestrado em Psicologia, na área de especialização em Psicologia Pedagógica, na Faculdade de Psicologia e Ciências da Educação da Universidade de Coimbra, no ano lectivo de 2005/2006, no dia 23/09/2005 – fls. 34 a 35 e 36.

B) Em 31/12/2013 a Universidade de Coimbra emitiu a Certidão de Dívida n.º 2013-10001003, de fls. 19 que se dá por integralmente reproduzida, com base na qual foi instaurada contra a oponente a execução fiscal n.º 0728201401020790 – fls. 17.

C) A oponente foi citada para a execução fiscal no dia 24/01/2014 – fls. 20 e 21».

*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Vamos seguir de muito perto a exposição do recente acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 6 de Maio de 2015 no processo n.º 143/15⁽³⁾, em que se colocou questão em tudo idêntica à de que ora nos ocupamos.

A sentença recorrida julgou procedente a oposição oportunamente deduzida pela ora recorrida à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de dívida emergente do não pagamento de propina universitária relativa ao ano lectivo de 2005/2006 e respectivos juros de mora no entendimento de que se encontrava prescrita a dívida exequenda.

Para assim decidir, considerou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que a “*taxa de frequência do ensino superior*”, designada propina, tinha a natureza jurídica de “*outra espécie tributária criada por lei*” [art. 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT)], e não a natureza de *taxa*, de *preço* ou de *contribuição especial*, sendo um tributo sujeito, de acordo com a natureza das matérias, aos regimes previstos na LGT, no CPPT, no Código do Procedimento Administrativo e demais legislação, bem como no Código Civil (CC) e no Código de Processo Civil (CPC), mais considerando que aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos configura uma analogia legalmente proibida, daí que tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral – art. 306.º do CC – segundo o qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito possa ser exercido, afigurando-se-lhe que *o dies a quo* do prazo de prescrição das propinas coincide com a data do termo do prazo de pagamento, que variará consoante o estudante opte pelo pagamento único ou em três prestações, já que só após o respectivo decurso é possível à entidade credora exercer o seu direito à cobrança coerciva.

Assim, a sentença considerou que, no caso dos autos, iniciando-se o prazo de prescrição das dívidas exequendas no dia 1 de Dezembro de 2005, o mesmo se completou em 1 de Dezembro de 2013 pelo que, à data da emissão da certidão de dívida, já se encontrava esgotado o prazo prescricional de 8 anos.

Discorda do decidido a recorrente Universidade de Coimbra, alegando, em síntese, que a dívida em causa tem a natureza de taxa, sendo-lhe aplicável subsidiariamente o disposto no artigo 48.º da LGT, não apenas quanto ao prazo de prescrição mas igualmente quanto ao termo inicial deste prazo, *in casu*, o dia 1 de Janeiro de 2007, razão porque entende que a dívida exequenda não está prescrita.

Assim, como deixámos dito em 1.6, a questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao julgar extinta a execução fiscal com fundamento na prescrição da dívida exequenda, proveniente de propinas da Universidade de Coimbra.

2.2.2 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Não obstante o presente recurso ter sido interposto ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do CPPT – porquanto foram proferidas mais de três decisões por tribunal de igual grau que perfilham solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito (cfr. requerimento de interposição de recurso a fls. 189 a 193 dos autos), invocando ainda a Recorrente oposição com o decidido no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Março de 1995, proferido no processo n.º 18842, certo é que o valor da causa – € 2.548,95 – é superior ao da alçada aplicável – € 1.250,00 euros –, daí que o presente recurso sempre seria de admitir ao abrigo do n.º 4 do art. 280.º do CPPT (na redacção anterior

à alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro). Irrelevante se torna, pois, apreciar se estamos ou não perante decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de (alteração) substancial de regulamentação jurídica.

2.2.3 DA PRESCRIÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA

A questão da natureza jurídica da taxa de frequência (propina) e do respectivo *dies a quo* do prazo de prescrição foi decidida neste Supremo Tribunal por acórdão de 22 de Abril de 2015, proferido em julgamento ampliado realizado ao abrigo do art. 148.º do CPTA no recurso n.º 1957/13⁽⁴⁾, em termos que merecem a nossa inteira adesão. Aliás, como tem vindo a ser afirmado por este Supremo Tribunal Administrativo, «*tendo em conta a suprema importância da uniformidade da jurisprudência no âmbito interno dos tribunais, sobretudo em face da segurança e da estabilidade das relações jurídicas a que o direito deve ambicionar e aceder, e que encontra consagração no art. 8.º, n.º 3 do Código Civil – ao impor ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito – cumpre-nos aderir a essa orientação jurisprudencial e aos fundamentos em que se estriba o referido acórdão*».

Nesse acórdão, para cuja proficiente fundamentação se remete – ao abrigo da faculdade concedida pelo art. 663.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT –, se decidiu que a “taxa de frequência” ou “propina” corresponde a uma taxa de obrigação única, devida pela prestação – durante um semestre ou um ano lectivo –, de um serviço público de ensino superior e cujo *dies a quo* do prazo de prescrição corresponde ao termo do período em que se verificou o facto tributário, de harmonia com o disposto no art. 48.º da LGT, contando-se dessa data os oito anos do prazo de prescrição previsto no mesmo preceito legal.

Daí a necessidade de apurar, em face do calendário escolar da Universidade de Coimbra do ano e curso em causa (2005/2006 e Curso de Mestrado em Psicologia, na área de especialização em Psicologia Pedagógica, no caso dos presentes autos: cfr. o n.º 1 do probatório fixado), em que dia e mês do calendário do ano de 2006 terminou o ano lectivo de 2005/2006 em que a Recorrida se matriculou, facto este que não se encontra fixado no probatório da sentença recorrida e que este Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, não pode estabelecer, por carecer de poderes de cognição em matéria de facto.

Necessário é, pois, que o Tribunal *a quo* amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa, o que passa por apurar e fixar o último dia do ano lectivo do referido curso universitário, impondo-se anular a sentença recorrida, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com referido, como decidiremos a final.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do referido acórdão de 22 de Abril de 2015, proferido em julgamento ampliado realizado ao abrigo do art. 148.º do CPTA no recurso n.º 1957/13:

I - A propina devida a ente público de ensino superior assenta num esquema sinalagmático de retribuição de um serviço público de ensino prestado ao estudante, constituindo a contraprestação pecuniária devida pela prestação efectiva desse serviço, ou taxa de frequência das disciplinas ou unidades curriculares do curso em que ele se inscreveu e que lhe vão ser ministradas pelo ente público durante um determinado período lectivo.

II - O pressuposto de facto ou facto gerador da propina é a prestação efectiva desse serviço, ainda que o utente possa dele não fazer uso e ainda que não se verifique a contemporaneidade ou a simultaneidade das prestações. E ainda que a liquidação e pagamento da propina sejam, por imposição legal, prévios ao momento em que a prestação do serviço se conclui e completa, ela pressupõe sempre a efectividade da prestação administrativa futura, a qual tem, em regra, a duração de um ano lectivo, assentando, portanto, num facto naturalisticamente duradouro que vai sendo executado ao longo desse período de tempo e que só se completa quando finda a prestação do serviço.

III - A propina constitui, assim, uma taxa à luz da tipologia consagrada no art. 4.º da LGT, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado nesta lei, não só por força do n.º 2 do seu artigo 3.º, que a inclui na categoria de “tributos”, como por força do seu artigo 1.º, onde se preceitua que esta Lei regula “as relações jurídico-tributárias”.

IV - A propina está sujeita não só ao prazo de prescrição de oito anos previsto no art. 48.º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do art. 306.º do Código Civil.

V - A propina não pode classificar-se como um “tributo periódico”, constituindo, antes, um “tributo de obrigação única”, cujo prazo de prescrição se inicia, por isso, na data em que o facto tributário ocorre (art. 48.º, n.º 1, da LGT).

VI - E porque o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se com-

pleta e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em anular a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí ser proferida nova sentença, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que acima se apontou.

Sem custas.

Dispensamos a junção de cópia do acórdão de 22 de Abril de 2015, proferido no recurso n.º 1957/13, para cuja fundamentação remetemos, por termos indicado onde o mesmo se encontra disponível.

*

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(1) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgem aqui em tipo normal.

(2) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

(3) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8d09d781098cc2d380257e43004a406a?OpenDocument>.

(4) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfa169e6a225b78580257e3b004ecdb6?OpenDocument>.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Propinas. Taxa. Prescrição. Exigibilidade da prestação tributária.

Sumário:

- I — As propinas assumem a natureza jurídica de taxas dado que a prestação pecuniária, sem carácter sancionatório, que constituem pressupõe uma contraprestação específica, a cargo da Universidade em benefício do estudante.*
- II — O facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos», aí se iniciando a contagem do prazo de prescrição.*

Processo n.º 258/14-30.

Recorrente: Universidade de Coimbra.

Recorrido: A.....

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra
de 29 de Novembro de 2013

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Universidade de Coimbra, exequente no proc. n.º 477/13.4 BECBR, em que é executado A....., identificado nos autos, **veio, interpor o presente recurso da decisão judicial supra mencionada**, que julgou procedente a oposição e extinta a execução fiscal, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto pela recorrente Universidade de Coimbra da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra nos autos em epígrafe, sentença que considerou procedente a oposição à execução deduzida pelo oponente A..... considerando extinto, por prescrição, o crédito exequendo, nos termos do artigo 204º n.º 1 d) do CPPT.

B. O Tribunal a quo julgou incorrectamente a questão suscitada na oposição à execução, relativamente ao início da contagem do prazo da prescrição. Entendeu o Tribunal a quo que (.) aplicar ao

termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos, configura uma analogia legalmente proibida. Deste modo, tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral — art.º 306.º do Código Civil — segundo o qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido (...)

C. Ao não aplicar ao caso em apreço, ainda que subsidiariamente, as regras de contagem do prazo de prescrição previstas no art.º 48.º da LGT, a decisão recorrida decidiu em sentido oposto a outra decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, em concreto no acórdão do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842. Se a decisão recorrida aplica o prazo de prescrição de oito anos, previsto no art.º 48.º da LGT, à propina reclamada pela exequente nos presentes autos, terá, por maioria de razão, tem que aplicar as regras de contagem do prazo previstas no mesmo normativo.

D. A aplicação das regras de contagem do prazo previsto no art.º 48.º da LGT ao caso em apreço não constitui aplicação analógica, mas, maxime, extensiva ou subsidiária.

E. Nas obrigações tributárias decorrentes de impostos periódicos, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12)

F. A norma do art.º 48.º da LGT aplicar-se-á em toda a sua extensão, quer quanto ao prazo quer quanto ao modo de contagem do mesmo, à propina reclamada nos presentes autos; e se assim se não entender, terá então a mesma norma que se aplicar extensiva ou subsidiariamente à dívida reclamada nos presentes autos, e não a norma do art.º 306.º do Código Civil.

G. A decisão recorrida está em manifesta oposição com a jurisprudência do Supremo Tribunal administrativo, segundo a qual, no específico campo aduaneiro, o instituto da prescrição das obrigações, à míngua de preceito legal directamente aplicável, será contemplado, subsidiariamente, pelo regime da prescrição das obrigações tributárias em geral; devendo aplicar-se, quanto à contagem do prazo da prescrição, subsidiariamente, as regras plasmadas no art.º 48.º da LGT e não o regime do Código Civil (V. ac. do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842, disponível em www.dgsjpt)

H. Deverá a decisão recorrida ser substituída por outra que considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2005 e, em sua consequência, deverá julgar-se improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

I. Deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida na parte em que considera aplicável ao caso em apreço o art.º 306.º do Código Civil para efeitos de contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda e proferir-se acórdão considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2005, ao abrigo do disposto no art.º 48.º da LGT e em consequência considere improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

Assim se fazendo Justiça!

Requeru a revogação da decisão e a sua substituição por acórdão que declare improcedente.

O Magistrado do Ministério Público no seu parecer pugna pela confirmação da sentença recorrida, ainda que com uma diversa fundamentação.

Mostram-se provados, por documento, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1- O oponente matriculou-se no curso de licenciatura em Arqueologia da Universidade de Coimbra, no ano letivo de 2003/2004.

2- Em 02/07/2012 a Universidade de Coimbra emitiu a Certidão de Dívida n.º 2012/10272, de fls. 12, com base na qual foi instaurada contra o oponente a execução fiscal n.º 0728201201106619 - fls.11.

3- O oponente foi pessoalmente citado para a execução fiscal no dia 31/05/2013 - fls.13.

Questão objecto de recurso:

1- Prazo de prescrição das propinas devidas no ensino público universitário.

Tendo em conta a orientação jurisprudência adoptada por este Supremo Tribunal Administrativo, em julgamento alargado no processo 01957/13, de 22-04-2015, disponível em www.dgsi.pt, segundo a qual:

«IV - A propina está sujeita não só ao prazo de prescrição de oito anos previsto no art. 48º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do art. 306º do Código Civil.

VI - E porque o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos», estando em causa uma propina devida pela frequência do ano lectivo de 2003/2004, que, em qualquer caso sempre terminaria até ao dia 31 de Dezembro de 2004, e havendo o estudante sido citado para proceder ao seu pagamento em 31 de Maio de 2013, nesta data já se havia completado o prazo de prescrição determinado nos termos supra expressos.

Nos termos do disposto no artº 204º, n.º 1, d) do Código de Procedimento e Processo Tributário a prescrição da dívida exequenda é fundamento de oposição, sendo que a prescrição sempre teria que

ser conhecida, oficiosamente, fosse pelo juiz, fosse pelo órgão da execução fiscal ao abrigo do disposto no artº 175º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Carece, pois de fundamento o recurso, porque a oposição não podia ter deixado de ser julgada procedente, como foi, e extinta a execução, pese embora a sentença recorrida se haja socorrido de diversos fundamentos legais daqueles que vieram a ser tidos em conta pela decisão do Supremo Tribunal Administrativo, supra mencionada.

DELIBERAÇÃO

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida, ainda que por diversos fundamentos.

Custas pela recorrente.

Processado e revisto com recurso a meios informáticos pela signatária - cfr. artigo 131/5 do CPC aplicável *ex vi* artigo 2.º, e) do CPPT.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Custas. Procedência da oposição. Nulidade da citação.

Sumário:

- I — Não há lugar a custas a cargo do Oponente se este obteve provimento total na oposição ainda que o pedido, “indevido”, (de nulidade da citação deduzido na petição de oposição tenha sido desatendido) pois que a procedência da oposição não deixa de ser total uma vez que levou à extinção total e não parcial da execução fiscal contra o Oponente, perdendo identidade própria e razão de ser, nesse contexto, a questão da ilegalidade do acto de citação, atentas as respectivas funções e finalidades.*
- II — No reverso as custas são da responsabilidade da Fazenda Pública pois é total a vantagem ou proveito que o Oponente, retirou do processo e total a proporção de vencido da ora Recorrente, Fazenda Pública.*

Processo n.º 290/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.º Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

1- Relatório:

A Fazenda Pública vem apresentar recurso relativo à sua condenação em custas na decisão de 1ª Instância que julgou procedente a oposição apresentada pelo recorrido.

Para tanto apresentou alegações com as seguintes **conclusões:**

«A. A douta sentença, datada de 7 de Outubro de 2014, proferida nos autos acima identificados julgou procedente a presente oposição. Face a esta decisão, determinou que as custas do presente processo seriam da responsabilidade apenas da Fazenda Pública.

B. Contudo, aquando da apresentação da petição inicial, o oponente efectuou os seguintes pedidos: “Termos em que, pelos fundamentos alegados ou pelos que V. Exa. doutamente suprirá, requer-se a V. Exa. que se considere verificada a nulidade de citação do oponente para os presentes autos de execução fiscal, e, em consequência, se anulem todos os actos posteriores praticados e se ordene a sua citação nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 189.º n.º 1 do CPPT.

Mais se requer a V. Exa., que por todos e cada um dos fundamentos aduzidos, julgue provada e procedente a presente oposição, e, em consequência declare extinta a execução em relação ao oponente.

Sempre, e em todo o caso, deve o oponente ser considerado parte ilegítima na presente execução, impondo-se a sua absolvição da instância.”

C. Relativamente à peticionada nulidade da citação, considerou o Tribunal ter a Fazenda Pública razão ao invocar erro na forma do processo, dizendo o seguinte: “Efectivamente assiste razão à FP

quando refere que a nulidade da citação não é fundamento da oposição, antes devendo ser requerida junto do competente órgão de Execução Fiscal através da competente reclamação de actos. É que a alegada nulidade da citação, a proceder, leva apenas à sanação do vício e não à extinção do processo executivo, fim prosseguido pela oposição. (...)

Por conseguinte, a ilegalidade da citação, que deve ser apreciada pelo OEF, não será aqui apreciada, prosseguindo o processo para apreciação das questões com fundamento de oposição.”

D. Face ao transcrito, não tendo o Tribunal conhecido de um dos pedidos plasmados na petição inicial, deveria a Fazenda Pública considerar-se absolvida da instância, tal como foi defendido em sede de contestação.

E. Ora, não tendo o oponente obtido ganho de causa na totalidade, de acordo com o peticionado, não pode a Fazenda Pública conformar-se com a sua condenação em custas na totalidade,

F. pois, no que ao decisório diz respeito, a presente acção deveria ter culminado pela procedência parcial e não pela procedência total, uma vez que o oponente não obteve ganho de causa quanto a todo o peticionado.

G. O artigo 527.º do CPC estabelece o seguinte:

“1. A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção quem do processo tirou proveito.

2. Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.”

H. Para a imputação do pagamento das custas a qualquer das partes, ou a ambas, deve o tribunal aferir, em primeiro lugar, de quem é que lhe deu causa, e só subsidiariamente deve julgar de quem é que recolhe vantagens do processo, sendo que deverá ser a este imputadas as custas.

I. Ora, como é bom de ver, nos presentes autos, as custas, não devem ser imputadas apenas à Fazenda Pública, pois o oponente não obteve ganho de causa na totalidade, deverão, sim, ser repartidas na proporção do decaimento.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Mº Pº junto deste STA emitiu parecer no sentido de ser julgado improcedente o recurso.

2- Fundamentação:

A decisão de 1ª Instância deu como assente a seguinte matéria de facto:

a) Por dívidas relativas a IVA do ano de 2003, no montante global de €14.794,52, o Serviço de Finanças do Porto 5 instaurou contra a sociedade “B....., Lda.” o processo executivo n.º 3379200301014510 e apensos (cf. informação de fls. 30 dos autos).

b) A primitiva devedora foi declarada falida por sentença exarada no processo 539/04.9TYVNG (cf. fls. 36 dos autos).

c) O oponente figura como sócio e gerente da devedora originária desde 1979 (cf. fls. 33/3 5 dos autos).

d) Face à inexistência de bens susceptíveis de penhora da primitiva devedora, e porque o oponente foi gerente da devedora originária, foi projectada a reversão da dívida exequenda contra o, aqui, oponente, com os seguintes fundamentos (cf. fls. 36/37 dos autos):

Processos de Execução Fiscal Procº nº 3379200301014510 e aps

INFORMAÇÃO/PROJECTO DE REVERSÃO

Aos 06 dias do mês de Maio do ano de dois mil e onze, faço estes autos conclusos com a seguinte informação:

De acordo com a informação junto aos autos, constata-se que por sentença exarada no processo de falência nº539/04.9 TYVNG foi o devedor declarado falido

A insolvência foi classificada de carácter pleno, tendo no rateio final sido atribuído à Fazenda Pública o montante de € 10 828,17 valor já aplicado nos autos

As dívidas tributárias que deram origem à instauração dos presentes autos são relativas a factos tributários respeitantes aos períodos que se referem no mapa que se segue:

PEF	CERTIDÃO	PERÍODO	OBSERV.
3379200301014510	170075	200301	IVA
3379200301014730	174771	200302	IVA

O Artº 153º nº2 do C.P.P.T que o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

A) Inexistência de penhoráveis do devedor originário

B) Fundada insuficiência de bens para satisfação da dívida exequenda e acrescido

O Artº23º nº 2 da LGT refere que a reversão contra os responsáveis subsidiários depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devendo principal


O Artº24º nº1-b) da LGT refere que os administradores, directores, que exerçam ainda que somente de facto funções de administração ou gestão em pessoas colectivas são subsidiariamente responsáveis em relação a estas pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Da certidão da Conservatória do Registo Comercial, verifica-se que à data em que o imposto deveria ter sido entregue era administrador o Srº A..... nif residente na

Face ao referido, parece, verificarem-se as condições de facto e de direito para que os autos prossigam seus termos contra o responsável subsidiário já identificado.

Para decidir deixo os autos à consideração superior

O Funcionário


(.....)

DESPACHO

DF DO PORTO


SERVIÇO DE FINANÇAS DO PORTO 5

Face à informação/projecto de reversão e aos elementos constantes dos autos verifica-se que nos termos dos artºs 24.º da LGT são os sujeitos passivos naqueles identificados, subsidiariamente, responsáveis em relação à executada originária

Nestes termos, em face do disposto no art.º 23.º da LGT, e 153º do C.P.P.T determino a reversão dos autos contra este responsável

Previamente notifique-o (s), com cópia do presente projecto, para, no prazo de 10 dias, exercer, querendo, **por escrito**, o direito de audição previsto no n.º 4 do art.º 23.º da Lei Geral Tributária, e de que, nos termos do n.º 2 do art.º 101.º do Código do Procedimento Administrativo, o processo pode ser consultado nestes Serviços durante o horário do expediente.

A Chefe de Finanças, P.D
A Adjunta em regime de substituição


(.....)

FUNDAMENTOS DA REVERSÃO

Inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art.º 23º/n.º 2 da LGT):

Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art. 24º/nº 1/b) LGT].

e) Notificado para efeitos de audição prévia (reversão), o oponente silenciou (cf. fls. 38 40 dos autos).

f) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de 09/06/2011, a dívida foi revertida contra o oponente com os seguintes fundamentos (cf. fls. 41/44 dos autos):

3- DO DIREITO

A decisão de 1ª Instância para julgar procedente a oposição e condenar em custas a Fazenda Pública considerou o seguinte:

A....., contribuinte fiscal n.º, residente na, n.º,, Matosinhos, deduziu a presente oposição ao processo de execução fiscal n.º 3379200301014510 e apensos instaurado pelo Serviço de Finanças do Porto 5 contra a sociedade “B....., Lda.”, por dívidas relativas a IVA do ano de 2003, no montante global de €14.794,52 e contra si revertidas.

Para o efeito alegou que a reversão é ilegal por nulidade da citação, por violação do direito de audição, por falta de fundamentação da decisão de reversão.

Invoca a inconstitucionalidade dos artigos 23º, n.º 1 e 2 da LGT e dos artigos 159º e 160º do CPPT, por violação dos princípios da igualdade, da separação de poderes e da competência dos tribunais plasmados nos artigos 13º, 111º, 202º e 212º da CRP.

Pugna pela falta de verificação dos pressupostos da reversão, nomeadamente, no que tange ao exercício da gerência de facto, à falta de bens da primitiva devedora para solver a dívida exequenda e à falta de culpa no não pagamento da dívida exequenda.

Indica ainda que é parte ilegítima porque não figura nos títulos executivos como devedor do imposto.

Concluiu pedindo a procedência da oposição com a consequente extinção da execução contra si revertida.

Admitida a oposição, a Fazenda Pública foi notificada para contestar, querendo, o que veio a fazer a fls. 62 e ss. dos autos, ali defendendo a verificação do erro na forma do processo no que tange à alegada nulidade da citação e, no mais, pugna pela improcedência da oposição.

Considerando que os autos possuíam já os elementos necessários para a decisão foi dispensada a inquirição da prova testemunhal arrolada e dada vista ao Ilustre Magistrado do Ministério Público que emitiu o parecer de fls. 83/90 dos autos no sentido da procedência da oposição.

2- SANEAMENTO PROCESSUAL

O Tribunal é competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e mostram-se devidamente representadas.

DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

A Fazenda Pública na sua contestação veio suscitar a excepção do erro na forma do processo no que concerne à alegada nulidade da citação, nas vertentes enunciadas na petição.

Notificado da contestação, o oponente nada disse.

O IMMP concorda com a FP no que tange ao erro na forma do processo relativamente à nulidade da citação.

Vejamos.

A FP considera que a alegação da nulidade da citação, consubstanciada na ausência de declaração fundamentada dos elementos essenciais da liquidação, na violação do direito de audição nos moldes expostos pelo oponente, não é fundamento de oposição, por não caber na previsão do art. 204º do CPPT, que taxativamente enumera os fundamentos da oposição.

Efectivamente assiste razão à FP quando refere que a nulidade da citação não é fundamento da oposição, antes devendo ser requerida junto do competente Órgão de Execução Fiscal através da competente reclamação de actos.

É que a alegada nulidade da citação, a proceder, leva apenas à sanção do vício e não à extinção do processo executivo, fim prosseguido pela oposição.

Assim, a verificação da alegada nulidade não conduz à extinção da execução, sendo um dos motivos por que a jurisprudência tem julgado que a nulidade da citação não é fundamento de oposição.

Todavia, a ilegitimidade do revertido, a falta de fundamentação do despacho de reversão e ausência de prova de culpa, isto é, a não verificação dos pressupostos da reversão são inequivocamente fundamentos de oposição — cfr. art. 204.º, do CPPT.

Nestes casos, em que na petição inicial há cumulação de pedidos, havendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução que se extrai do regime do processo civil é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4, do 186º do CPC.--Por conseguinte, a ilegalidade da citação, que deve ser apreciada pelo OEF, não será aqui apreciada, prosseguindo o processo para apreciação das questões com fundamento de oposição.--Sem nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Fixo o valor da acção no montante de €14.794,52 correspondente ao valor da execução.

3-OS FACTOS

Com interesse para a decisão da causa resulta apurada a seguinte factualidade:

(Os factos são aqueles que constam anteriormente).

4-OS FACTOS E O DIREITO

Assente que se mostra a factualidade com interesse para a decisão da causa cumpre, agora, efectuar a sua subsunção jurídica.

Em causa estão as dívidas de IVA do ano de 2003, no montante global de €14.794,52 da sociedade “B....., Lda.” revertidas contra o oponente.

O oponente chama à colação a sua ilegitimidade derivada da falta de exercício da gerência de facto e a ausência de culpa na dissipação do património da primitiva devedora.

Invoca a inconstitucionalidade do art. 23º da LGT e dos artigos 159º e 160º do CPPT, por violação dos princípios da igualdade, da separação de poderes e da competência dos tribunais plasmados nos artigos 13º, 111º, 202º e 212º da CRP.

Vejamus.

A responsabilidade subsidiária dos gerentes das sociedades pressupõe o exercício de facto da gerência.

O art. 24º da LGT dispõe que:

“Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação.

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.

Ou seja, para que se verifique a responsabilidade a que alude aquele preceito legal têm a doutrina e a jurisprudência defendido que se torna necessário como pressuposto da responsabilidade, a existência de uma nomeação para qualquer um dos órgãos representativos da sociedade e o exercício efectivo desse cargo societário de representação da sociedade.

Como se conclui da inclusão naquela disposição das expressões «exerçam, ainda que somente de facto, funções» e «período de exercício do seu cargo», não basta para responsabilização das pessoas aí indicadas a mera titularidade de um cargo, sendo indispensável que tenham sido exercidas as respectivas funções, ponto este que é pacífico, a nível da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (neste sentido cf. Ac. do STA n.º 0709/08 de 11-03-2009).

Incumbe à Fazenda Pública, como titular do direito de reversão da executada contra o responsável subsidiário fazer a prova da gerência de facto e de direito deste.

Resulta daqui que a responsabilidade subsidiária assenta numa presunção de culpa funcional relacionada com o exercício efectivo das funções por parte do gerente pelo que não basta a mera qualidade jurídica de gerente ou administrador.

No que tange ao exercício da gerência resulta dos autos que o oponente era o único gerente da primitiva devedora.

Efectivamente, consta da certidão da Conservatória do Registo Comercial a existência de vários sócios e a nomeação como gerente do, aqui, oponente.

Sucede que competia à Fazenda Pública provar que o oponente tinha sido gerente de direito e de facto da sociedade executada e tal prova não foi feita.

Incumbe à Fazenda Pública, como titular do direito de reversão da executada contra o responsável subsidiário fazer a prova da gerência de facto e de direito deste.

Resulta daqui que a responsabilidade subsidiária assenta numa presunção de culpa funcional relacionada com o exercício efectivo das funções por parte do gerente pelo que não basta a mera qualidade jurídica de gerente ou administrador.

Do Acórdão do Pleno do STA, de 28/02/2007, proferido no âmbito do recurso n.º 01132/06, retira-se o entendimento de que, em primeiro lugar, “não existe qualquer presunção legal que faça decorrer da qualidade de gerente de direito o efectivo exercício da função”.

Por outra banda, não é possível afirmar “que a Fazenda Pública beneficia da presunção judicial de gerência de facto e não tem que fazer prova desta para poder reverter a execução fiscal contra o gerente de direito”.

“Em regra, é a quem invoca um direito que cabe provar os factos seus constitutivos. Mas, se o onerado com a obrigação de prova beneficia de uma presunção legal, inverte-se o ónus de prova. É o que decorre dos art. 342º, n.º 1, 350º, n.º 1 e 344º, n.º 1 do Código Civil” (neste sentido cf. Ac. STA de 28/02/2007 já citado).

Assim sendo, e nos casos em que a FP pretenda activar a responsabilidade subsidiária de um gerente, tem que fazer a prova dos factos que legitimam tal facto.

Assim, provada que seja a gerência de direito, incumbe à FP provar a gerência de facto, uma vez que a lei não se basta com a mera designação de gerente, desacompanhada do exercício efectivo do cargo.

Ora, no caso em apreço a AT partiu da premissa da gerência de direito, nada se aduzindo ou provando no que tange à gerência efectiva ou de facto.

Efectivamente, o despacho de reversão insito nos autos bastou-se com a verificação da qualidade de gerente da oponente, nada dizendo ou provando no que tange ao exercício daquele cargo.

Competia à FP o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária da gerente. Ora, nada o fazendo, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência.

A Administração Fiscal limitou-se a reverter a execução contra o oponente porque o mesmo constava como gerente da primitiva devedora e não lhe haviam sido encontrados bens.

Sucede que, a FP não fez qualquer prova que o oponente tenha exercido de facto as funções de gerente, designadamente não juntou qualquer prova documental que sustentasse a reversão feita.

Por seu turno, o oponente alegou que nunca tinha exercido a gerência de facto da primitiva devedora.

À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º, n.º 1, da LGT, em qualquer das suas duas alíneas, a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, exigindo-se o exercício de facto da gerência.

Era à Fazenda Pública que competia alegar a factualidade que permitisse concluir que o oponente exerceu efectivas funções como gerente no período a considerar, o que não fez (nestes sentido cf. Ac. do TCA Norte de 11/03/2010, processo 00349/05.6, in: www.dgsi.pt).

Assim, não resultou qualquer prova nestes autos pelo que o oponente é parte ilegítima.

No que tange à alegada inconstitucionalidade do disposto nos art. 23º da LGT, 159º e 160º do CPPT, por violação dos princípios da igualdade, da separação de poderes e da competência dos tribunais plasmados nos artigos 13º, 111º, 202º e 212º da CRP cumpre referir que a mesma não ocorre, pois a prolação do despacho de reversão é uma competência própria do Chefe do Serviço de Finanças, definida legalmente, a qual é posteriormente sancionada ou não pelo tribunal, mostrando-se perfeitamente delimitada a competência de cada uma destas entidades.

5- DECISÃO

Ante o exposto, e sem mais delongas, julga-se procedente a presente oposição.

Custas a cargo da Fazenda Pública.

Registe e notifique”

DECIDINDO NESTE STA:

A Fazenda Pública recorre do segmento da sentença do TAF do Porto de 7.10.2014 que julgando procedente a Oposição a condenou em custas sendo portanto o recurso exclusivamente relacionado com esta condenação que a recorrente não aceita.

E não o aceita, por no seu modo de ver o oponente não ter obtido ganho de causa pela totalidade, remetendo-nos para o pedido contido na petição inicial pois o tribunal não conheceu da questão da ilegalidade da citação ali suscitada.

Mas como muito bem observa o Mº Pº no seu parecer não lhe assiste razão.

É exacto que, como elucida Salvador da Costa, in Regulamento das Custas Processuais, 2012 - 4ª Edição, a p. 60, “(...) a regra geral de responsabilidade pelo pagamento das custas assenta, a título principal, no princípio da causalidade e, subsidiariamente, no da vantagem ou proveito processual (...)”, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for (art. 527º, n.º 2 do CPC).

Ora, no caso dos autos, a sentença recorrida julgou procedente a oposição, com fundamento na invocada ilegitimidade passiva, e a consequência dessa decisão foi a extinção total e não parcial do processo de execução fiscal.

É certo que no pedido que formulou no seu articulado inicial o Oponente, ora Recorrido, para além de ter pedido que fosse declarada a extinção da execução, também pediu que se considerasse verificada a nulidade da citação e nessa parte é manifesto que não viu a sua pretensão atendida.

Não obstante, a procedência da oposição não deixa de ser total uma vez que levou à extinção total e não parcial da execução fiscal contra o Oponente, perdendo identidade própria e razão de ser, nesse contexto, a questão da ilegalidade do acto de citação, atentas as respectivas funções e finalidades.

E, tendo a procedência da oposição levado à extinção total da execução fiscal, o pedido de nova citação (por nulidade da praticada) perdeu actualidade. É pois total a vantagem ou proveito que o Oponente, retirou do processo e total a proporção de vencido da ora Recorrente, Fazenda Pública.

Assim, e pelo exposto sucumbe a pretensão da recorrente devendo julgar-se improcedente o presente recurso e em consequência, deve ser confirmada a sentença recorrida.»

4- DECISÃO

Termos em que acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida no segmento questionado relativo à condenação da Fazenda Pública em custas.

Custas a cargo da recorrente que se fixam em 1 UC.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se as questões suscitadas se reconduzem à apreciação de situação pontual e delimitada ainda pelo contorno factual do caso concreto, e, por isso, não envolvem operações de especial complexidade lógica ou jurídica, nem apresentam potencialidade de expansão da respectiva controvérsia.

Recurso n.º 396/15-30.

Recorrente: A....., S. A. e Outro.

Recorrido: ATA – Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A. e B....., ambos com os demais sinais dos autos, vêm interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 16/10/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 1925/13.9BEBRG-PORTO.

1.2. Terminam as alegações formulando as Conclusões seguintes:

1 - A presente Revista deve ser admitida por estarem verificados os respectivos pressupostos (nº 1 e 2, do art. 150º, do CPTA), porquanto a questão controvertida se reveste de importância fundamental atenta a sua relevância jurídica sendo a aceitação do recurso visivelmente essencial para uma melhor aplicação do direito, atento, além do mais:

a) - No presente recurso está em causa a interpretação e aplicação dos pressupostos de que depende o funcionamento da presunção ínsita no n.º 5, do artigo 136º do C.P.P.T., designadamente se o requerente do arresto que pretenda beneficiar da presunção legal estipulada no n.º 5 do artigo 136º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve invocar os factos de que deriva a obrigação de

retenção ou repercussão do imposto ou se, ao invés lhe basta invocar tal presunção para que o arresto seja decretado.

b) - Sobre a matéria são patentes diferentes entendimentos, sendo que a diferença de entendimentos exposta no intróito destas alegações, para além de fundamentar a possibilidade de recurso por oposição de Acórdãos, revela que se está perante uma questão jurídica de elevada complexidade, desde logo porque o seu tratamento suscita dúvidas sérias que fluem da jurisprudência e da doutrina.

2 - Da mesma forma, a possibilidade da melhor aplicação do direito resultará da reapreciação do entendimento sobre a matéria num número indeterminado de casos futuros, tendo como escopo a uniformização do direito.

3 - Também a questão da aplicabilidade da presunção estabelecida no n.º 5, do artigo 136º do C.P.P.T no arresto requerido contra bens do responsável subsidiário tem a mesma inegável relevância jurídica e social, sendo que a controvérsia sobre a matéria não se confina aos limites dos presentes autos e que se reproduzirá em todos os casos em que se mostre necessário proceder à sua análise, interpretação e aplicação. Inegavelmente, trata-se perante uma questão jurídica cujo esclarecimento se reveste de elevado interesse, importando que a mesma, de uma forma mais ampla e mais abrangente seja reapreciada, atento o impacto que a opinião que se vier a perfilhar terá sobre o âmbito da responsabilidade subsidiária.

4 - Nos termos do disposto no n.º 1, do art. 136º do C.P.P.T., o representante da Fazenda Pública pode requerer o arresto de bens do devedor de tributos ou do solidário ou subsidiário quando ocorram, simultaneamente, as circunstâncias seguintes:

a) Haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis; b) O tributo estar liquidado ou em fase de liquidação;

5 - De acordo com o n.º 5 do mesmo artigo 136º do C.P.P.T, o fundado receio de diminuição de garantia de cobrança de créditos tributários presume-se no caso de dívidas por impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais;

6 - Decorrendo do disposto no artigo 136º, n.º 5 do C.P.P.T., que a Fazenda Pública tem a seu favor uma presunção legal da existência do *periculum in mora* quando estejam em causa impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não o haja feito, importa desdobrar a solução legal em dois aspetos:

- A **natureza da presunção** estabelecida, isto é, se se trata de uma presunção ilidível ou, ao invés, se é uma presunção inilidível e;

- Em que concretas situações se pode aplicar a presunção, ou seja, o campo de aplicação da presunção.

7 - No caso dos autos, a fonte da tributação, o facto gerador do imposto liquidado (IRS) não provém de qualquer norma de incidência prevista no CIRS ou no CIRC, mas apenas de uma presunção proveniente de instrução interna de cariz regulamentar;

8 - Na verdade, a fonte ou a origem dos rendimentos provenientes de “adiantamentos por conta de lucros” que estão subjacentes à tributação em causa nos autos decorre de uma instrução da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária, denominada “Metodologia Recomendada para Controlo das Alienações de Acções por Sujeitos Passivos Singulares”, que os recorrentes invocaram no âmbito da oposição ao arresto e que é claramente referida no relatório da inspecção tributária como base orientadora da actuação da Administração Tributária;

9 - Para beneficiar da presunção prevista a Administração Tributária tem que demonstrar e fundamentar de facto e de direito, as circunstâncias de que deriva o rendimento e a obrigação de retenção sobre o mesmo, sob pena de não poder ficar dispensada de alegar e demonstrar o fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do crédito. A presunção não pode “funcionar”, não pode ser utilizada quando a fonte da obrigação não decorre claramente da lei.

10 - O facto base – correspondente à existência de rendimento gerador de IRS que deva ser retido – necessita de ser comprovado de modo direto e não através de presunção, pois não são de admitir presunções sobre presunções”.

11 - Pelo que, estando demonstrado, no caso em apreço, que a tributação provém da presunção da existência de rendimentos provenientes de “adiantamentos por conta de lucros”, sem que essa presunção esteja prevista na lei, não pode, salvo o devido respeito, considerar-se como suficientemente demonstrada a obrigação de efetuar retenção na fonte sobre esse rendimento.

12 - Para além de se considerar que a presunção prevista no n.º 5 do artigo 136º do C.P.P.T tem o seu campo de aplicação restringido àquelas situações em que, indubitavelmente, a origem do imposto em falta decorre da lei, sob pena de violação do princípio da legalidade tal como consignado no artigo 266º da Constituição da República Portuguesa e no artigo 55º da L.G.T, terá igualmente que se entender que a presunção em questão é uma presunção *juris tantum*.

13 - Tendo a recorrente A....., S.A., demonstrado possuir património suficiente para pagar as dívidas aqui em causa, e não tendo sido invocada, por parte da Administração Tributária, a prática de

quaisquer actos que indiciem a probabilidade de alienação, sonegação ou ocultação deste património, não poderia considerar-se existir fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do crédito.

14 - O disposto no n.º 5 do artigo 136º do CPPT, em que se consagra uma presunção no caso de dívidas por impostos que o responsável ou devedor esteja obrigado a repercutir ou a reter, não contende com a exigência de a Fazenda Pública alegar e provar factos demonstrativos do receio de perda da garantia patrimonial do responsável subsidiário, uma vez que este, não sendo responsável originário, não está obrigado a reter ou a repercutir o imposto.

15 - Nenhum facto concreto foi alegado e demonstrado pela Fazenda Pública que possa levar a concluir que o recorrente B..... está ou pretende desfazer-se do seu património em prejuízo do Estado, pelo que não podia ter sido decretado o arresto em relação a ele.

16 - Relativamente ao arresto a lei admite uma dualidade de meios alternativos de reacção contra o decretamento do arresto, por forma a evitar que a parte tenha o ónus de lançar mão simultaneamente do recurso e do exercício da oposição subsequente, sempre que entenda que concorrem os pressupostos de ambos os meios com o inconveniente manifesto de questões, muitas vezes conexas, estarem, simultaneamente a ser apreciadas na 1.ª Instância e na Relação.

17 - A decisão incorre, também, em erro de julgamento quando mantendo a decisão de 1ª Instância, considera que não foi produzida prova suficiente para concluir que não estão verificados os pressupostos de probabilidade séria da existência de um direito e do fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do crédito tributário, quer quanto à sociedade, quer ao responsável subsidiário, uma vez não só a A....., S.A., tem património suficiente para pagar as dívidas aqui em causa, como ainda não foi invocada, por parte da Administração Tributária, a prática de quaisquer actos que indiciem a probabilidade de alienação, sonegação ou ocultação deste património;

18 - Daí que, verificando-se os fundamentos de oposição traduzidos na invocação de matéria nova, deva a parte começar por deduzir oposição, aguardando a prolação da decisão que a aprecie, não ficando precludida a possibilidade de mais tarde, quando se abrir a via do recurso, serem abordadas todas as questões suscitadas...”.

19 - A salvaguarda dos princípios da legalidade e da justiça impõe que não possam ser aplicadas presunções baseadas em presunções, nem desviada a análise das questões de fundo por considerações laterais e indevidamente pressupostas.

20 - A decisão recorrida ao não proceder ao correcto enquadramento das questões *sub judice* fez errada interpretação e aplicação do direito aplicável, devendo, por isso, ser revogada.

21 - Ao decidir nos termos em que o fez, o TCA Norte violou, além do mais, as seguintes normas jurídicas:

- a) - Da Lei Geral Tributária, os artigos 51º, 55º e 73º;
- b) - Do CPPT, artigo 136º, n.ºs 4 e 5;
- c) - Do Código Civil, artigo 350º;
- d) - Da Constituição da República Portuguesa, artigo 266º.

Terminam pedindo que, admitido o recurso, seja provido e revogada a decisão recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. Questão a apreciar:

- A admissibilidade do recurso de revista excepcional quanto às *questões suscitadas que, em resumo são as seguintes:*

- interpretação e aplicação do n.º 5 do art. 136º do C.P.T.T. no que respeita à demonstração de factos indiciários na base da presunção de fundado receio de diminuição de garantia de cobrança de impostos que o devedor esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros;

- sua aplicação em arresto requerido contra bens de responsável subsidiário.

2. Emitindo parecer:

A admissão do recurso de revista excepcional, que tem sido entendido como aplicável também em processo tributário ((1) Tal o que vendo sendo entendido em vários acórdãos da secção do contencioso tributário do S.T.A., proferidos após os de 4-10-2006 e 29-11-06, nos processos 729/06 e 584/06, todos acessíveis em www.dgsi.pt e se pode inferir da referência de ser uma válvula de escape do sistema, conforme consta da exposição de motivos do E.T.A.F.), dependa verificação desses requisitos que são de ordem formal, de acordo com o previsto ainda no n.º 1 do dito art. 150.º, subsidiariamente aplicável.

Ou seja, em tal recurso as questões em causa devem ter *relevo jurídico ou social* e revestirem ainda *de importância fundamental* ou a decisão a proferir ser *claramente necessária* para uma *melhor aplicação do direito*.

Quanto às questões terem *importância fundamental* ou serem *claramente necessárias a uma melhor aplicação do direito*, conceitos que são indeterminados, tem sido entendido que os mesmos são preenchidos quanto a questões que sejam emergentes de legislação nova passível de sérias divergências (*efeito preventivo*), ou de terem sido resolvidas ao arpejo do entendimento uniforme da jurisprudência ou mesmo da doutrina (*efeito reparador*), sejam elas de ordem substantiva ou adjetiva.

Ora, as questões suscitadas, sendo de ordem adjetiva, têm sido objeto de várias decisões dos Tribunais Centrais Administrativos citados pelos recorrentes, as quais são todas em sentido contrário ao decidido, sendo ainda desconhecido qual o entendimento do S.T.A. sobre as ditas questões, o que deve levar a admitir existirem sérias divergências que importa ainda resolver.

3. Concluindo:

Parece ser de admitir o recurso de revista interposto, para o qual é competente a formação prevista no art. 150º n.º 5 do C.P.T.A., aplicável por adaptação à Secção do Contencioso Tributário, pelo que se relega para momento posterior pronúncia quanto ao seu mérito.

No entanto, e no caso da dita decisão negativa, haverá ainda de se conhecer do recurso por oposição de acórdãos que também se encontra interposto, para o qual é competente o Pleno da S.C.T. – art. 27º n.º 1 alínea b) do E.T.A.F.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

1. O sujeito passivo A....., S.A foi submetido a um procedimento inspetivo interno parcial pela Administração Fiscal, a coberto das ordens de serviço n.º OI201300360, emitida pela Direção de Finanças de Viana do Castelo, em 10.10.2013, aos exercícios de 2010 a 2013, iniciado em 31.10.2013 (fls. 22 a 48 dos autos);

2. Da referida inspeção foi elaborado o relatório constante de fls. 425 a 450 dos autos que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

3. Com interesse para a decisão do relatório consta: “(...) “(...) De acordo com o disposto na alínea c) do no n.º 1 do artigo 77º do CIRS (Redação à data dos factos), os rendimentos provenientes de adiantamentos por conta de lucros estão sujeitos a retenção na fonte, à taxa liberatória, de 27.50% (2010 e 2011) e 25% (2012), sendo o valor a tributar apurado proporcionalmente em função do valor total declarado, conforme se expõe:

(...)

Esta retenção deveria ter sido realizada pela entidade devedora, conforme disposto na alínea a), do art. 107º CIRS. Ou seja, deveria ter sido efetuada pelo “s.p.” em análise, pelo que não tendo sítio efetuada nem entregue nos cofres do Estado, nos termos do n.º 3 artigo 103º do CIRS, o substituo é apenas subsidiariamente responsável, cabendo ao substituto a responsabilidade originária.

Nos termos do n.º 2 da alínea a) do n.º 3 do artigo 7º CIRS, os rendimentos provenientes de adiantamentos por conta de lucros estão sujeitos a tributação no momento da sua colocação à disposição. (...)” cfr. fls. 425 a 450 dos autos;

4. O sujeito passivo C....., S.A foi submetido a um procedimento inspetivo interno pela Administração Fiscal, a coberto das ordens de serviço n.º OI201201200349, emitida pela Direção de Finanças de Viana do Castelo, ao exercício de 2009, (fls. 519 a 525 dos autos);

5. O sujeito passivo, A....., S.A., em 31.10.2009 adquiriu ações a B..... e esposa D....., da empresa C....., no valor de 35.000 000,00 € (fls. 50 a 54 dos autos);

6. A A..... S.A., tem por administrador único e acionista B..... e a esposa D....., por acionista sendo a gerência exercida pelo administrador (fls. 22 a 48 dos autos);

7. B..... e a esposa D....., são administradores da C....., S.A., sendo o primeiro presidente da Administração e a segunda vogal do mesmo órgão;

8. O valor da alienação das ações foi de 35.000.000,00 €, sendo que tais ações foram adquiridas pelo valor de 850.000,00 €, conforme declarado no anexo G1, do modelo 3 do IRS, no ano de 2009 (fls. 22 a 48 dos autos);

9. A venda das ações, foi registada na contabilidade da A..... S.A, nas contas de Devedores e Credores Diversos – 268004 268005 – por contrapartida das contas de Investimentos Financeiros – Partes de Capital – Empresas do Grupo – 41111 e 41112. (fls. 22 a 48 dos autos);

10. Na contabilidade da A....., S.A, em 30.04.2010, estão registados suprimentos de sócios à sociedade – 2681 – no montante de 35.000.000,00 €, sem estar suportados em documentos com relevância, que titulem a operação (fls. 22 a 48 dos autos);

11. Em 22.09.2010, 23.09.2010, 08.07.2011 e 23.08.201, foram efetuados pagamentos aos acionistas, no valor de 1.380.000,00 €, 770.000,00 €, 15.000,00 €, 180.000,00 € e 10.000,00 € a título de suprimentos resultando da conta um saldo de 32.630.000,00 € (fls. 22 a 48 dos autos);

12. Em 31.01.2012, a dívida a terceiros no valor de 32.630.000,00 € foi transformada em capital – ações ao portador (fls. 128 e 129 e 22 a 48 dos autos);

13. Da Informação Empresarial Simplificada, foi verificado que o resultado líquido de exercício, da C....., S.A., do ano de 2009, teve um decréscimo acentuado de 18,50% o qual não se compagina com a valorização das ações (fls. 22 a 48 dos autos);

14. Os capitais próprios da C....., S.A., tiveram um decréscimo de 8,30 %, no ano de 2009, comparadas com o ano anterior (fls. 22 a 48 dos autos);

15. O valor líquido do Imobilizado corpóreo da C....., S.A. foi diminuído, nos anos de 2008 e 2009, em 7.90% e 10.28% (fls. 22 a 48 dos autos);

16. O valor da avaliação da empresa, efetuada pela Inspeção Tributária, de acordo com ESDITA, critérios utilizado pelo alienante, corresponde 8.503.243,62 € (fls. 22 a 48 dos autos);

17. A inspeção, apurou, na requerida, correções a título de retenção na fonte de IRS, no valor de 6.510.352,35 €, (fls. 22 a 48 dos autos);

18. A avaliação que serviu de suporte ao valor transacionada, foi utilizado o método baseado em múltiplos de EBDITA, constante de estudo de desenvolvido pela “Ideia azul”, constante do anexo 3 do relatório de inspeção e de fls. 461 a 499 dos autos.

3.1. A Fazenda Pública requereu no TAF de Braga, ao abrigo dos arts. 136º e ss. do CPPT, a providência cautelar de arresto em bens pertença dos ora recorrentes (A....., S.A. e B....., este como responsável subsidiário, na qualidade de administrador único daquela sociedade, devedora originária).

Remetidos os autos ao TAF do Porto (equipas extraordinárias de juízes tributários criadas pela Lei n.º 59/2011, de 28/11) foi ali proferida decisão (fls. 215/219) que decretou a pretendida providência de arresto, com fundamento em que, quer relativamente à sociedade, quer relativamente ao responsável subsidiário, se verificam cumulativamente as circunstâncias previstas no n.º 1 do art. 136º do CPPT (estar o tributo já liquidado ou em fase de liquidação, fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis).

3.2. Notificados de tal decisão, os RR deduziram oposição ao arresto e por sentença de 10/7/2014 (fls. 532/535) foi decidido manter o arresto dos bens da sociedade e de B....., nos termos em que fora anteriormente decretado, considerando, em síntese, que no decretamento da providência, em sede de arresto, é suficiente a probabilidade séria de crédito de imposto e no caso resultou provado que a inspeção, apurou uma correções a título de retenção na fonte de IRS, no valor de 6.510.352,35 €, sustentada numa inspeção aos dados contabilísticos da empresa e à C....., S.A., sendo que, contrariamente à pretensão dos arrestados «em sede de arresto, não se torna necessário verificar a validade substancial da qualificação e quantificação do ato tributário do respectivo imposto.»

E mais se considerou que, apesar de os RR alegarem que relativamente à verificação do pressuposto de fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do crédito tributário, não poderá a AT beneficiar da presunção prevista no n.º 5 do art. 136º do CPPT, havendo, assim, que reanalisar a situação à luz dos factos acabados de referir e determinar se existe receio, fundado, de diminuição de garantia de cobrança do crédito tributário, ainda não liquidado, que justifique o arresto dos bens da devedora e do seu responsável subsidiário, no caso, estamos na presença de IRS que deveria ter sido retido e entregue nos cofres do Estado, sendo que embora os requerente tenham junto os documentos identificados com o n.º 2 a 8, os mesmos não afastam os factos alegados bem com a presunção n.º 5 do art. 136º do CPPT, além de que, em sede de oposição não podem os requerentes imputar vícios à sentença mas somente apresentar e provar factos que possam conduzir a uma decisão diferente da que foi proferida.

3.3. Discordando, os RR interpuseram recurso desta decisão para o TCA Norte.

E por acórdão de 16/10/2014 (fls. 593/605) o TCAN negou provimento ao recurso, com a fundamentação seguinte, no que ora releva:

«Nas suas alegações, os Recorrentes começam por referir que, no caso em apreço, a fonte da tributação, o facto gerador do imposto liquidado (IRS) não provém de qualquer norma de incidência prevista no CIRS ou no CIRC, mas apenas de uma instrução interna de cariz regulamentar, pois que a fonte ou a origem dos rendimentos provenientes de «adiantamentos por conta de lucros» que estão subjacentes à tributação em causa nos autos decorre de uma instrução da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária, denominada “Metodologia Recomendada para controlo das Alienações de Acções por Sujeitos Passivos Singulares”, que os recorrentes invocaram no âmbito da oposição ao arresto e que é claramente referida no relatório da inspeção tributária como base orientadora da actuação da AT, sendo que esta instrução e os seus precisos termos não foram consignados e, no entanto, é dela que deriva o suposto rendimento proveniente de “adiantamento por conta de lucros” que originou a tributação aqui em causa, tal como a AT proficuamente expôs no relatório da inspeção tributária, o que significa que está devidamente clarificada a origem das dívidas de IRS – retenções na fonte, em causa nos autos, como sendo provenientes de presunção constante de instrução interna de natureza regulamentar, que não da lei, designadamente dos normativos que a Meritíssima Juiz a quo citou para fundamentar a sua decisão, pelo que, devia ter sido consignado esse facto e, consequentemente, retiradas daí as devidas conclusões quanto à probabilidade da existência do crédito do Estado, ainda que em termos de “summaria cognitio” e “fumus boni iuris” exigido para que o arresto previsto no art. 136º do C.P.P.T. possa ser decretado e, bem assim, quanto à possibilidade de a AT beneficiar da presunção estabelecida no n.º 5 desse normativo, quanto à existência de fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do crédito, pelo que, estando demonstrado, no caso em apreço, que a tributação provém da presunção da existência de rendimentos provenientes de “adiantamentos por conta de lucros”, sem que essa presunção esteja prevista na lei, não pode, salvo

o devido respeito, considerar-se como suficientemente demonstrada a obrigação de efectuar retenção na fonte sobre esse rendimento, o que significa que cabia à AT demonstrar e fundamentar de facto e de direito as circunstâncias de que deriva o rendimento e a obrigação de retenção sobre o mesmo, para que pudesse ficar dispensada de alegar e demonstrar o fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do crédito.

(...)

“Em consequência a inspeção apurou correções a título de retenção na fonte de IRS, no valor de 6.510.352,35 €”, uma vez que este raciocínio resulta totalmente contrariado pela prova produzida nos autos, incorrendo a decisão, também, em erro de julgamento quando considera que não foi produzida prova suficiente para concluir que não estão verificados os pressupostos de probabilidade séria da existência de um direito e do fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do crédito tributário, quer quanto à sociedade, quer ao responsável subsidiário, uma vez não só a A....., S.A., tem património suficiente para pagar as dívidas aqui em causa, como ainda não foi invocada, por parte da AT, a prática de quaisquer actos que indiciem a probabilidade de alienação, sonegação ou ocultação deste património e, quanto ao responsável subsidiário, o disposto no n.º 5 do art. 138º do CPPT, não contende com a exigência de a Fazenda Pública alegar e provar factos demonstrativos do receio de perda da garantia patrimonial do responsável subsidiário, uma vez que este, não sendo responsável originário, não está obrigado a reter ou a repercutir o imposto; (...)

Que dizer?

Desde logo, cumpre sublinhar que os ora Recorrentes optaram por deduzir oposição ao arresto, o que significa que não podem colocar em crise a matéria de facto anteriormente consignada nos autos (situação que afasta o exposto pelos Recorrentes em relação às imprecisões apontadas ao probatório) nem a aplicação do direito a esses factos feita pela decisão que decretou o arresto – o que poderia fazer em sede de recurso dessa decisão, o que significa que apenas podem alegar novos factos, apresentar meios de prova ainda não tidos em conta e requerer a realização de outras diligências probatórias, para além das já efectuadas, com vista a demonstrar que não se verificam os fundamentos da providência ou que esta deve ser reduzida.

Além disso, nos casos de arresto requerido antes de ser instaurada a execução, os únicos factos relevantes a alegar em sede de oposição serão os que permitam a conclusão, diversa da constante da decisão que decretou a providência, de que não se justifica o fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários já liquidados ou em fase de liquidação (assim levando à revogação da decisão que ordenou o arresto), e os que permitam concluir que os bens apreendidos excedem as necessidades de garantia (o que determinará a redução de bens apreendidos).

(...).

No entanto, todo este discurso e os factos que se pretendem aditar ao probatório integram-se no esforço de caracterizar a operação em causa e de procurar demonstrar a bondade da tese dos Recorrentes.

Pois bem, tal será analisado e ponderado em devido tempo, a partir do momento em que a Recorrente “A.....” utilize os meios que a lei coloca à sua disposição para o efeito e não neste procedimento cautelar, pois que uma das suas características é a sua instrumentalidade.

Sendo assim, como é, e na medida em que os factos que se pretendem aditar e toda a construção dos Recorrentes está relacionada com a matéria a discutir noutra sede, não pode acolher-se a sua pretensão neste domínio.

Isto significa que até ao momento em que a Recorrente consiga, através do meio próprio, destruir a construção da AT, aquilo que emerge dos autos é a matéria que serviu de fundamento ao arresto decretado nos autos, pelo que, de acordo com o disposto no art. 136º n.º 5 do CPPT, a Fazenda Pública tem a seu favor a presunção legal de existência do “periculum in mora”.

No entanto, não deixaremos de apreciar a questão levantada pelos Recorrentes no que concerne ao funcionamento da aludida presunção em relação ao responsável subsidiário na medida em que este não é devedor obrigado a reter ou a fazer repercutir a terceiros o imposto.

Neste ponto, diga-se que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina, verificando-se que o n.º 5 do art. 136º do CPPT foi aditado pela Lei n.º 15/2001 de 05-06, sendo que nada na lei nos permite tirar a conclusão que o citado art. 136º n.º 5 do CPPT, não se aplica aos arrestados responsáveis subsidiários (“ubi lex non distinguit, nec interpres distinguere debet”), de modo que, também aqui o presente recurso não pode ter provimento.»

3.4. Deste acórdão do TCA Norte interpõem os recorrentes (em 25/11/2014 – fls. 623/644) este recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA.

Tendo, anteriormente (em 4/11/2014 – cfr. fls. 617) interposto recurso por oposição de acórdãos, invocando o disposto nos arts. 280º, n.º 2 e 284º, ambos do CPPT e indicando para fundamentar o recurso e com referência a cada um dos recorrentes, o acórdão do TCA Norte, proferido em 27/2/2014, no

proc. n.º 01292/13.0BEBRG, relativamente à recorrente A....., S.A., e o acórdão do TCA Norte, proferido em 24/2/2005, no proc. n.º 110/04.5TF09918, quanto ao recorrente B.....

Este recurso por oposição de acórdãos foi admitido por despacho de 18/11/2014 (fls. 619), tendo sido julgada verificada a oposição e notificadas as partes para alegarem, por despacho de 6/2/2015 (fls. 663/667), o que fizeram (cfr. alegações de fls. 670/679).

Sendo que, naquele mesmo despacho (de 6/2/2015) o Exmo. relator (TCAS) ordenou a subida dos autos ao STA para apreciação do recurso de revista.

Como quer que seja, é o recurso de revista excepcional que ora importa apreciar.

Vejamos, pois.

4.1. Aceitando-se que este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se, no caso dos autos, tal recurso é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos nesse normativo, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

4.2. Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar (e disso, aliás, dão conta os recorrentes) a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*.⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito⁽²⁾), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que *«...constitui questão jurídica de importância fundamental aquela – que tanto pode incidir sobre direito substantivo como adjectivo – que apresente especial complexidade, seja porque a sua solução envolva a aplicação e concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, seja porque o seu tratamento tenha suscitado dúvidas sérias, ao nível da jurisprudência, ou da doutrina.*

E, tem-se considerado de relevância social fundamental questão que apresente contornos indiciadores de que a solução pode corresponder a um paradigma ou contribuir para a elaboração de um padrão de apreciação de casos similares, ou que tenha particular repercussão na comunidade.

A admissão para uma melhor aplicação do direito justifica-se quando questões relevantes sejam tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, com recurso a interpretações insólitas, ou por aplicação de critérios que aparentem erro ostensivo, de tal modo que seja manifesto que a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa é reclamada para dissipar dúvidas acerca da determinação, interpretação ou aplicação do quadro legal que regula certa situação.» (ac. do STA - Secção do Contencioso Administrativo - de 9/10/2014, proc. n.º 01013/14).

Ou seja,

- (i) só se verifica a dita relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC (³) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

4.3. No caso, afigura-se-nos que não estão verificados os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional.

4.3.1. Os recorrentes sustentam (cfr. Conclusões 1ª e 2ª) que a revista deve ser admitida por estarem verificados os respectivos pressupostos (n.ºs. 1 e 2 do art. 150º, do CPTA), porquanto a questão controvertida se reveste de importância fundamental atenta a sua relevância jurídica sendo a aceitação do recurso visivelmente essencial para uma melhor aplicação do direito, atendendo, além do mais a que (i) está em causa a interpretação e aplicação dos pressupostos de que depende o funcionamento da presunção ínsita no n.º 5, do art. 136º do CPPT, designadamente se o requerente do arresto que pretenda beneficiar de tal presunção deve invocar os factos de que deriva a obrigação de retenção ou repercussão do imposto ou se, ao invés lhe basta invocar essa presunção para que o arresto seja decretado; e atendendo, ainda a que (ii) sobre a matéria há diferentes entendimentos na jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos, diferença de entendimentos essa que, para além de fundamentar a possibilidade de recurso por oposição de acórdãos, revela que se está perante uma questão jurídica de elevada complexidade, desde logo porque o seu tratamento suscita dúvidas sérias que fluem da jurisprudência e da doutrina; daí que (iii) a possibilidade da melhor aplicação do direito resultará da reapreciação do entendimento sobre a matéria num número indeterminado de casos futuros, tendo como escopo a uniformização do direito.

E já, anteriormente, no requerimento de interposição do recurso, ao enunciarem os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional (relevância jurídica ou social da questão controvertida e possibilidade de uma melhor aplicação do direito) os recorrentes tinham aduzido o seguinte:

«... as questões controvertidas nos presentes autos são as seguintes:

- *Interpretação e aplicação do estabelecido no n.º 5, do artigo 136º do C. P. P.T quando prevê que a Fazenda tem a seu favor a presunção da existência do fundado receio da diminuição da garantia de cobrança (periculum in mora) no que diz respeito à demonstração do facto indiciário que está na base dessa mesma presunção e que se consubstancia na existência de dívidas por impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entrega nos prazos legais;*

- *a aplicabilidade desta presunção no arresto requerido contra bens do responsável subsidiário.*

Quanto à primeira das identificadas questões, a decisão recorrida, confundindo a alegada questão da interpretação e aplicação dos pressupostos de que depende o funcionamento da presunção ínsita no n.º 5, do artigo 136º do C.P.P.T., com a discussão sobre a legalidade ou ilegalidade da dívida subjacente ao arresto, tal como se a presunção ali estabelecida fosse inilidível e dispensasse a Administração Tributária de demonstrar o facto indiciário pertinente, veio singelamente decidir que “de acordo com o disposto no art. 136º n.º 5 do CPPT, a Fazenda Pública tem a seu favor a presunção legal de existência do “periculum in mora”.

Este entendimento é claramente oposto ao perfilhado em anterior Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo n.º 04809/11, de 07.06.2011, in www.dgsi.pt, em que expressamente se refere “10. De acordo com o disposto no art. 136º n.º 5 do CPPT a Fazenda Pública tem a seu favor a presunção legal de existência do “periculum in mora”. Como está bem de ver, a Administração Tributária, para gozar de tal presunção, precisa de fazer a demonstração do facto indiciário pertinente, que está na base dessa mesma presunção legal, e que se consubstancia em haver dívidas por impostos que o devedor ou o responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais”;

Bem como contrário ao decidido em recentes Acórdãos do mesmo TCANorte, designadamente no Acórdão proferido no processo n.º 1252/12.9BEPRT, de 26.09.2013, em que estava em causa IVA indevidamente deduzido por estar suportado em faturas consideradas falsas pela Administração Tributária, considerando o colectivo que “não se trata [...] de imposto retido e repercutido a terceiros. O que significa que, desde logo, fica afastada a aplicação da presunção sem que haja aqui que discutir se a mesma se aplica apenas ao responsável originário ou também ao responsável subsidiário. E assim, não gozando a administração tributária de qualquer presunção quanto ao requisito do arresto que vimos tratando, haveria que ter alegado na sua petição os factos que permitissem ao julgador concluir pela existência de justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens do responsável subsidiário. Factos que teriam de ter sido provados e levados ao probatório”.

E, mais recentemente, no Acórdão proferido no processo n.º 1292/13.OBEBRG, de 27.02.2014, em cujo sumário se refere “O requerente do arresto que pretenda beneficiar da presunção legal estipulada no n.º 5 do artigo 136º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve invocar os factos de que deriva a obrigação de retenção ou repercussão do imposto”; consignando-se no dispositivo do Acórdão que “o requerente do arresto fica dispensado da prova e da alegação dos factos que consubstanciem o fundado receio de diminuição da garantia de cobrança de créditos tributários se alegar e demonstrar perfunctoriamente que estão em causa dívidas referentes a impostos que o requerido estivesse obrigado a reter ou a repercutir a terceiros. Ou seja, deve entender-se que das circunstâncias que indiciem a obrigação de retenção ou repercussão de imposto deriva a presunção legal do fundado receio a que alude a alínea a), do n.º 1 do artigo 136º do Código de Procedimento e Processo Tributário”.

A diferença de entendimentos acabada de expor, para além de fundamentar a possibilidade de recurso por oposição de Acórdãos, revela que se está perante uma questão jurídica de elevada complexidade, desde logo porque o seu tratamento suscita dúvidas sérias que fluem da jurisprudência e da doutrina.

Da mesma forma, a possibilidade da melhor aplicação do direito resultará da reapreciação do entendimento sobre a matéria num número indeterminado de casos futuros, tendo como escopo a uniformização do direito.

Por outro lado, também a questão da aplicabilidade da presunção estabelecida no n.º 5, do artigo 136º do C.P.P.T no arresto requerido contra bens do responsável subsidiário tem a mesma inegável relevância jurídica e social, sendo que a controvérsia sobre a matéria não se confina aos limites dos presentes autos e que se reproduzirá em todos os casos em que se mostre necessário proceder à sua análise, interpretação e aplicação.

Quanto a esta questão, a decisão recorrida apenas refere “nada na lei nos permite tirar a conclusão que o citado art. 136º n.º 6 do CPPT, não se aplica aos arrestados responsáveis subsidiários”, quando, estando em causa a previsão de uma obrigação de reter impostos ou a possibilidade de repercutir imposto, nunca a mesma é do responsável subsidiário, mas só do responsável originário, donde se afigura excessiva e preter legem a aplicabilidade da presunção consignada no art. 136º n.º 5 relativamente ao arresto em bens do responsável subsidiário.

Entendimento diferente do pugnado na decisão recorrida flui do Acórdão do mesmo TCANorte, de 24.02.2005, proferido no processo n.º 110/04.5TF09918, em cujo sumário se lê “1. Efectuada proposta de arresto em bens de responsável subsidiário por se ter constatado, no decurso de acção de fiscalização, que a sociedade já não tinha património para pagar tributos (IVA e pagamentos por conta), entretanto, ali liquidados, cabe à Fazenda Pública alegar e provar factos demonstrativos do receio de perda da garantia patrimonial do responsável subsidiário. 2. Não contende com esta exigência o disposto no n.º 5 do artigo 136º do CPPT em que se consagra a presunção desse receio no caso de dívidas por impostos que o responsável ou devedor esteja obrigado a repercutir ou a reter, uma vez que o responsável subsidiário, não sendo responsável originário, não está obrigado a reter ou a repercutir tais impostos. 3. Sendo assim, se a proposta de fiscalização sobre o arresto, o pedido da Fazenda Pública e o despacho judicial que decretou o arresto se limitam a uma mera conclusão de receio sem base em factos alegados e provados pela Fazenda Pública, o arresto tem de ser levantado”.

Também no que tange à questão da aplicabilidade da presunção estabelecida no n.º 5, do artigo 136º do C.P.P.T., no arresto requerido contra bens do responsável subsidiário trata-se perante uma questão jurídica cujo esclarecimento se reveste de elevado interesse, sendo que não obstante o Acórdão

acabado de citar se ter debruçado sobre esta problemática, importa que a mesma, de uma forma mais ampla e mais abrangente seja reapreciada, atento o impacto que a opinião que se vier a perfilhar terá sobre o âmbito da responsabilidade subsidiária. (...)

Face ao supra exposto, os recorrentes entendem que estão verificados os pressupostos de admissibilidade da Revista devendo a mesma ser aceite.»

4.3.2. Como resulta desta alegação, os recorrentes acabam por reconduzir a revista essencialmente à invocação de que o acórdão recorrido está em oposição com os restantes arestos que especificam e terão alegadamente apreciado e decidido questões idênticas às suscitadas nos presentes autos.

Aliás, no âmbito dos respectivos requisitos apenas salientam que a apontada diferença de entendimentos, «para além de fundamentar a possibilidade de recurso por oposição de Acórdãos, revela que se está perante uma questão jurídica de elevada complexidade, desde logo porque o seu tratamento suscita dúvidas sérias que fluem da jurisprudência e da doutrina» e que «a possibilidade da melhor aplicação do direito resultará da reapreciação do entendimento sobre a matéria num número indeterminado de casos futuros, tendo como escopo a uniformização do direito.»

Por outro lado, é de referir que, em bom rigor, esta alegação genérica não substancia qualquer exposição concreta das razões atinentes à verificação dos requisitos de admissão da revista, sendo que, como assinala Jorge Lopes de Sousa, (4) no recurso excepcional de revista compete “ao recorrente expor ao STA as razões pelas quais, em seu entender, ocorrem os pressupostos da sua admissão”.

4.3.3. De todo o modo, afigura-se-nos não estar prefigurada a exigível relevância jurídica ou social fundamental, pois que as questões suscitadas [interpretação e aplicação do disposto no n.º 5, do art. 136º do CPPT quando prevê que a Fazenda tem a seu favor a presunção da existência do fundado receio da diminuição da garantia de cobrança (*periculum in mora*) no que diz respeito à demonstração do facto indiciário que está na base dessa mesma presunção e que se consubstancia na existência de dívidas por impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais; e a aplicabilidade desta presunção no arresto requerido contra bens do responsável subsidiário] não são questões cuja complexidade seja de considerar superior ao comum (em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, em razão de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, com necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos ou, ainda, em razão de análise que suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina).

Acresce que, no caso, o acórdão recorrido, referenciando as ditas questões, até acaba por, no que respeita à questão que interessa à recorrente A....., S.A., não enfrentar expressa e especificamente a relevância da apontada presunção, exarando o seguinte: «*Naturalmente, os Recorrentes deparam-se na situação em apreço com a destacada presunção estabelecida no art. 136 n.º 5 do CPPT, quanto à existência de fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do crédito, procurando, diga-se de forma esforçada e com mérito que importa reconhecer, deslocar a questão para montante, insistindo no desmontar da tese da AT vertida no RIT apontado nos autos.*

No entanto, o esforço aludido não tem a virtualidade de poder prosperar em função da natureza do presente meio processual, na medida em que, como referem os Recorrentes nas suas alegações de recurso, deduziram oposição invocando que a dívida de IRS apurada pela AT é ilegal porque o facto gerador do imposto não está previsto em qualquer norma de incidência do CIRS ou do CIRC.

Ora, no processo de oposição o que se discute são os fundamentos do arresto, que tem uma mera função de garantia, não cabendo nesta sede a discussão sobre a legalidade do tributo em apreço (IRS), ou seja, a oposição ao arresto não é o meio processual adequado para se discutir a legalidade das correcções apontadas.

Tal significa que a quase totalidade dos fundamentos do presente recurso estão condenados ao insucesso, na medida em que os elementos postos em crise pelos Recorrentes reconduzem-se sempre ao mesmo ponto crítico e que se prende com a forma como a AT enquadrava a situação em apreço, dizendo-se mesmo que a situação criada é meramente artificial e até arbitraria.»

E mais adiante, continua o acórdão: «*Isto significa que até ao momento em que a Recorrente consiga, através do meio próprio, destruir a construção da AT, aquilo que emerge dos autos é a matéria que serviu de fundamento ao arresto decretado nos autos, pelo que, de acordo com o disposto no art. 136º n.º 5 do CPPT, a Fazenda Pública tem a seu favor a presunção legal de existência do “periculum in mora”.*

Já no que respeita à questão da aplicação do regime daquela mesma presunção no caso do responsável subsidiário (na medida em que este não é devedor obrigado a reter ou a fazer repercutir a terceiros o imposto) o acórdão também salienta o seguinte: «*Neste ponto, diga-se que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina, verificando-se que o n.º 5 do art. 136º do CPPT foi aditado pela Lei n.º 15/2001 de 05-06, sendo que nada na lei nos permite tirar a conclusão que o citado art. 136º n.º 5 do CPPT, não se aplica aos arrestados responsáveis subsidiá-*

rios (“*ubi lex non distinguit, nec interpret distinguere debet*”), de modo que, também aqui o presente recurso não pode ter provimento.»

Ora, neste contexto e face, igualmente, à afirmação do acórdão recorrido no sentido de que até ao momento em que a R consiga, através do meio próprio, destruir a construção da AT, o que emerge dos autos é a matéria que serviu de fundamento ao decretado arresto, é de concluir que as questões também não revestem uma importância social fundamental, pois que, dado o específico enquadramento factual em que se inserem e assentam, não se antevê uma especial capacidade de repercussão social em que a utilidade da decisão ultrapasse os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução de prováveis futuros casos e com um interesse comunitário significativo na respectiva resolução.

Conclusões que valem, igualmente, relativamente à questão da aplicabilidade (ou não aplicabilidade) da falada presunção no caso do R B....., enquanto responsável subsidiário.

Acresce, finalmente, que se existisse mero erro de julgamento por parte do acórdão do TCA, sempre o mesmo ficaria afastado do âmbito deste recurso de revista excepcional, que não visa, como se referiu, a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura hajam caído as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Além de que, a ter havido erro de julgamento (o que, como se disse, não cabe aqui apreciar), este não será um erro grosseiro, ostensivo, que convoque a intervenção deste STA, enquanto órgão regulador do sistema: ou seja, não pode também dizer-se que haja clara necessidade da admissão da revista para melhor aplicação do direito, por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

Aliás, os recorrentes, cientes, porventura, destas limitações, até interpuseram, em primeiro lugar, o supra mencionado (no Ponto 3.4) recurso por oposição de acórdãos, ao abrigo do disposto nos arts. 280º, n.º 2 e 284º, ambos do CPPT, e já admitido no TCAN, recurso que, porventura, mais adequadamente poderá solucionar as eventuais divergências jurisprudenciais (se na realidade existirem) apontadas pelo MP.

Em suma, não estando verificados os requisitos do art. 150º do CPTA, o presente recurso não pode ser admitido.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o recurso de revista excepcional, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pelos recorrentes.

Transitado, remeta-se à distribuição pelo Pleno (recurso por oposição de acórdãos).

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

⁽¹⁾ Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.

⁽²⁾ Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

⁽³⁾ Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.

⁽⁴⁾ Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6ª edição, IV volume, anotação 37 a) ao art. 279º, pp. 390/391.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Processo n.º 650/12-30.

Recorrente: Banco A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. Banco A....., S. A., identificado nos autos, no seguimento de presunção de indeferimento tácito, impugnou no Tribunal Tributário de Lisboa, a liquidação oficiosa de IRC/2003 n.º. 2007 6420000178, no montante de € 65.470,05 e correspondentes juros compensatórios, no montante de

€ 8.434,71, tudo perfazendo a quantia de € 73.904,76, liquidação emitida em 19/02/2007, invocando que a liquidação padece de vários vícios determinantes da sua invalidade:

- i) Vício de violação de lei, por errada qualificação, interpretação e aplicação de direito, tendo-se violado os arts. 33.º n.º 6 do EBF, conjugado com os arts. 4.º, n.º 2 do CIRC e 18.º, n.º 1, alínea g) do CIRS;
- ii) Vício de violação de lei, decorrente da ilegitimidade do impugnante, tendo-se violado dos artigos 101.º, n.º 3, do CIRS e art. 88.º, n.º 7 do CIRC;
- iii) Violação do princípio da livre admissibilidade dos meios de prova; violação do disposto nos arts. 165.º, n.º 1, alínea i) 103.º, n.º 2 e 112.º, n.ºs 1 e 5 da Constituição; e violação dos princípios da racionalidade e proporcionalidade que deve presidir ao direito probatório material;
- iv) Violação dos princípios da boa fé e da protecção da confiança previstos nos arts. 2.º e 266.º, n.º 2 da Constituição, e arts. 59.º, n.º 2 e 68.º, n.º 6 da LGT;
- v) Violação do dever de fundamentação previsto no art. 60.º, n.º 7 da LGT;
- vi) Erro nos pressupostos de facto, em razão de erro na apreciação da prova relativa a pagamentos efectuados a não residentes em território nacional e em violação do n.º 1 da alínea a) e dos n.º 2 e 3 do artigo 90.º do CIRC;
- vii) Violação do art. 90º, n.º 1, alínea a) do CIRC;
- viii) Erro nos pressupostos de facto, em razão de erro na valoração do conjunto da prova segundo as regras do direito probatório material e a máxima “*iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur*”, para efeitos da ilisão da presunção do art. 33.º, n.º 19, alínea c) do EBF.

Naquele Tribunal foi decidido julgar a impugnação totalmente improcedente, soçobrando todos os argumentos do recorrente.

2. Não se conformando, o Banco B....., S.A. (anteriormente designado Banco A....., S.A.) veio interpor recurso para o STA. Convidado para reformular as conclusões das suas alegações, sintetizou-as da seguinte forma:

A) Salvo o devido respeito, a solução dada na sentença recorrida, no sentido de exigir a prova de não residência de pessoas que não têm no âmbito do Programa de Emissão de EMTN uma relação jurídica de crédito directamente com o recorrente, baseia-se numa interpretação equivocada do conceito de “beneficiário” constante do n.º 6 do art.º 33.º, do EBF, a qual se afasta da mais correcta e precisa interpretação do mesmo, por pressupor a prévia interpretação das regras de territorialidade previstas nos artigos 4º n.º2 do CIRC e 18º n.º 1 alínea g) do CIRS.

B) O controlo e a prova dos pressupostos de concessão do benefício fiscal deve ser feito apenas em relação ao beneficiário que seja credor, no sentido jurídico, do emitente, pelo que os “beneficiários” isentos, a que se refere o n.º 6 do art. 33º EBF, não poderiam ser outros que não, por rigorosa simetria, os credores dos mesmos rendimentos, ou seja, no caso em apreço o C..... London, que é entidade não residente em Portugal (facto 4 do probatório).

C) Com a devida vénia, o erro crucial da sentença recorrida está em concluir que o investidor final assume “a qualidade de obrigacionista”, como se estivéssemos perante um sistema continental de detenção directa, no âmbito do qual se estabelece uma relação creditícia (bilateral) entre o mutuante e mutuário do empréstimo obrigacionista; bem como o erro consistente em ver o C....., London, como “mero agente comercial”, e de julgar decisiva para a sua decisão a circunstância de este não ser o titular dos direitos resultantes dos valores mobiliários em sua conta.

D) A sentença recorrida identificou erradamente os investidores finais como sendo os credores dos juros pagos pelo emitente, quando na verdade a emissão ocorreu no Luxemburgo, no âmbito de sistema de detenção indirecta, no qual os investidores deixaram de estar em relação directa com o emitente, onde os intermediários desempenham o papel central de ligação numa longa, complexa e (normalmente) internacional cadeia de contas e sub-contas; e no qual os direitos de crédito emergentes dos valores escriturais são direitos dos titulares contra o seu intermediário financeiro, e não mais contra o emitente.

E) O C....., London é a única entidade dotada de legitimidade substantiva e processual para efectivar o direito de crédito nas relações contra o emitente, e não os investidores finais com os quais o emitente este não mantém qualquer relação jurídica, e não sabe (nem tem como saber) a identidade desses investidores.

F) Resulta do Programa de EMTN emitido pelo recorrente, que os investidores que a sentença identifica como “beneficiários” dos juros, e em relação aos quais pretende que seja feita a prova da não residência, não são credores do recorrente para efeitos de sujeição a IRC em Portugal, nos termos dos arts 18º do CIRS e 4º do CIRC.

G) Face ao exposto, e na procedência do alegado vício de violação de lei, a sentença recorrida viola o disposto no art.º 33.º, n.º 6 do EBF, conjugado com as disposições do art.º 4.º, n.º 2 do CIRC e art.º 18.º, n.º 1, alínea g) do CIRS.

H) Em segundo lugar, a sentença recorrida também enferma de erro de julgamento, ao considerar que o disposto nos artigos 101º, nº3, 119º, n.º 11 e 125º do IRS, bem como o n.º 7 do art. 88º do CIRC, não se aplicam ao caso concreto, mas antes têm o seu campo de aplicação restrito aos valores mobiliários registados ou depositados por intermediário financeiro ou sistema centralizado, registados junto da CMVM para o exercício da actividade de registo ou depósito de valores mobiliários.

I) Ao contrário da sentença recorrida, nunca poderia o recorrente ser responsabilizado pelo incumprimento da obrigação de retenção na fonte já que, a partir de 2003 (inclusive), por força da alteração ao regime de responsabilidade pela retenção na fonte instituída pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (OE 2003), a responsabilidade pela retenção na fonte no caso de rendimentos de valores mobiliários depositados ou registados (arts. 101º n.º 3 do CIRS e 88º n.º 7 do CIRC) bem como pelas obrigações de comunicação de rendimentos e retenções previstas no art. 119º do CIRS, passou a ser das entidades registadoras ou depositárias (art. 119º n.º 11 do CIRS), independentemente do local do registo ou depósito.

J) Efectivamente, os arts. 101º, nº3 e 125º do CIRS e 88º n.º 8 do CIRC na redacção dada pela LOE2003 não sujeitam o regime da responsabilidade das entidades registadoras ou depositárias ao facto de os valores mobiliários estarem sujeitos a registo ou depósito em território português.

K) No direito tributário vigora o princípio da legalidade, tanto na sua vertente formal como material, pelo que não podia a sentença recorrida, onde a lei não distinguiu, fazer aquela distinção, como o fez, pelo que também violou os artigos 8º, nº1 e 2º alínea b) e c) da LGT e 103º, nº2 da Constituição da República.

L) Em terceiro lugar, na medida em que o Parecer n.º 94/2005 do CEF vem especificar os únicos elementos de prova admitidos para reconhecimento do direito à isenção, ainda que “concretizando” ou “condensando” os requisitos probatórios contemplados no nº14 do art. 33º do EBF, como entendeu a sentença recorrida, nunca poderiam ser recusados os outros elementos de prova (directa e indirecta) invocados pelo recorrente, na fase de instrução, para contraprova do facto presumido, nos termos e para os efeitos do artigo 33º, n.º 19º, alínea c), do EBF.

M) Salvo o devido respeito, a sentença recorrida comete o vício lógico de confundir dois tipos de prova: (i) a prova legal e directa do facto probando: nos termos do nº14 do art. 33º do EBF, a que se refere a sentença recorrida, e, por outro lado, (ii) a prova livre, directa e indirecta para ilisão e contraprova do facto presumido: que é a prova perseguida pelo recorrente, nos termos e para os efeitos do artigo 33º, n.º 19º, alínea c), do EBF, conjugado com os arts 73.º, da LGT e 64.º, do CPPT.

N) Não existe lei que habilitasse a administração a fixar, por acto administrativo, requisitos sobre prova necessária, muito menos em matéria de contraprova do facto presumido, expressamente previsto no artigo 33º, n.º 19º, alínea c), do EBF.

O) Pelo que a sentença recorrida violou o princípio da livre admissibilidade dos meios de prova, de que é corolário, no âmbito do direito tributário, o art.º 73.º, da LGT, nos termos do qual “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”, de harmonia, aliás, com o art.º 350.º, n.º 2, do Código Civil, onde se estipula que “As presunções legais podem, todavia, ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir.”

P) Na prática, a solução preconizada no Parecer n.º 94/2005 do CEF, e que veio a ser adoptada tanto na inspecção como na sentença recorrida, assenta na aceitação de um único meio de prova (a Declaração nos precisos termos do Parecer n.º 94/2005 do CEF), com exclusão de quaisquer outros meios, designadamente as Listagens dos Clearers por país, juntas pelo recorrente na fase de instrução (a fls...), as quais simplesmente não foram aceites, sem justificação, ou, pior, foram utilizados apenas em sentido desfavorável, o que colide com o princípio da liberdade de prova e de contraprova do facto presumido prevista no artigo 33º, n.º 19º, alínea c), do EBF.

Q) Em momento algum foi referido que tais meios alternativos de prova fossem inúteis, dilatatórios ou impertinentes (art.º 57.º do CPA), únicos fundamentos que poderiam porventura ser utilizados para desconsiderar esse tipo de prova.

R) Pelo que ocorre manifesta omissão na ponderação do material probatório (factos e prova) junto ao processo pelo interessado, não tendo sido devidamente ponderados os factos invocados e os meios de prova apresentados pelo recorrente, no exercício do direito de audiência o que também é chamado “deficit de instrução” (violação dos artigos 50º do CPPT, 60º, nº7, 72º e 73º da LGT, 104º e 87º, 1 do CPA).

S) Em consequência desses vícios da actividade instrutória e do direito probatório, é forçoso concluir que os actos impugnados estão desde logo fatalmente feridos de vício de forma por preterição de formalidade essencial.

T) Ao contrário o entendimento da sentença recorrida, o acto impugnado é claramente inconstitucional, na medida em que o Parecer n.º 94/2005 do CEF, que lhe serve de fundamentação, vem especificar os únicos elementos de prova admitidos para reconhecimento do direito à isenção, sem possibilidade de contraprova do facto presumido, mas sem estar a coberto de lei habilitante.

U) Tendo sido violados os princípios da legalidade e separação de poderes, por a Administração ter usurpado as funções do legislador - arts. 165º, n.º 1, alínea i), 103.º, n.º 2, e 112º, nºs 1 e 5 da Constituição da República.

V) A solução preconizada no Parecer n.º 94/2005 do CEF, que mereceu a concordância da sentença recorrida, não se harmoniza, sequer, com a racionalidade da prova dos factos a que se destina: sendo muito difícil, ou mesmo impossível, a prova directa do facto (como acontece com a prova de não residência num “sistema de detenção indirecta”), tanto pela sua própria natureza, como também pelo dever de segredo bancário a que os Clearers e os Bancos participantes estão sujeitos, como se demonstrou, restava ao impugnante onerado com a prova demonstrar, através de outros factos, que o facto principal ocorreu - prova indirecta.

W) A simples verosimilhança dum facto ou a natural dificuldade da prova não alteram a repartição do ónus, mas tomam aconselhável uma menor exigência, segundo a máxima “iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur”

X) Não tendo sido aceites, nem apreciadas, sem justificação, as listagens dos Clearers por país, comprovativas de pagamentos efectuados a não residentes, considerada indispensável para prova em contrário do facto presumido, previsto no 33º, n.º 19.º, alínea c), do EBF, ocorre vício de forma por preterição de formalidade essencial.

Y) Ao não ter julgado de acordo com as antecedentes conclusões, com a devida vénia, a sentença recorrida violou as sobrecitadas disposições legais.

NESTES TERMOS e com o duto suprimento de V. Exas., deve ser concedido provimento ao recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida e anulado o acto de liquidação adicional de IRC aqui em causa, referente ao exercício de 2003, e respectivos juros compensatórios, e a Administração fiscal condenada no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, vencidos e vincendos, desde 27/02/2007, conforme peticionado.

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com o parecer que se transcreve:

1. A maioria das questões equacionadas nas conclusões das alegações de recurso constitui reedição das questões suscitadas na petição de impugnação judicial.

O Ministério Público sufraga a solução de cada uma das questões decidendas do presente recurso, oportunamente apreciadas no discurso jurídico da sentença recorrida, procedendo à indicação tópica das respectivas premissas fácticas e jurídicas.

1ª questão decidenda: vício de violação de lei (violação do art.33º nº6 EBF, em conjugação com os arts. 4º n.º 2 CIRC e 18º n.º 1 alínea g) CIRS) conclusões A)/G)

São isentos de IRS e de IRC os rendimentos pagos pelas instituições de credito instaladas na Zona Franca da Madeira, desde que se verifiquem os seguintes requisitos cumulativos:

a) os beneficiários sejam entidades não residentes em território português (art. 33º n.º 6 alínea b) EBF)

b) a qualidade de não residente seja comprovada por um dos meios legalmente admitidos (art. 33º n.º 14 EBF)

c) a comprovação da qualidade de não residente seja feita pelas entidades instaladas na zona franca (art. 33º nº16 EBF)

Não sendo produzida prova idónea da qualidade de não residente presume-se a residência em território nacional do beneficiário do rendimento, o qual fica sujeito a tributação nos termos gerais, sem prejuízo da ilisão da presunção (art. 33º n.º 18 alínea c) EBF).

No caso concreto o recorrente não logrou comprovar a qualidade de não residente da totalidade dos beneficiários dos rendimentos colocados à sua disposição (cf. fundamentação da proposição fls.724/726)

2ª questão decidenda: erro de julgamento por ilegitimidade da recorrente para a retenção do imposto na fonte (art.101º nº3 CIRS; art.88º nº7 CIRC redacção da Lei n.º 32-B/2002, 30 dezembro-OGE 2003) conclusões H)/K)

A responsabilidade das entidades registadoras ou depositárias pela retenção na fonte pressupõe a intervenção de intermediário financeiro ou sistema centralizado registado na CMVM para o exercício da actividade de registo ou depósito de valores mobiliários. Os títulos de valores mobiliários que geraram os rendimentos controvertidos foram emitidos ao abrigo do programa Euro Medium Term Notes, submetido à legislação inglesa; não sendo aplicável o regime constante do Código de Valores Mobiliários está excluída em consequência a aplicação do art. 101º n.º3 CIRS e do 88º n.º7 CIRC. A imposição de obrigações às entidades registadoras ou depositárias supõe a sua sujeição à supervisão e controlo da CMVM (art. 119º n.º1 CIRS)

Neste contexto a entidade que pague ou coloque à disposição dos beneficiários residentes em território português os rendimentos de valores mobiliários é responsável pela retenção do imposto na fonte (arts. 71º n.º 2 e 101º n.º 2 alínea b) CIRS)

3ª questão decidenda: livre admissibilidade dos meios de prova para ilisão de presunções consagradas em normas de incidência tributária (art.33º n.º18 alínea c) EBF; art.73º LGT; art.64º CPPT) conclusões L)/O).

Os requisitos de prova da qualidade de não residente como condição necessária à verificação dos pressupostos do benefício fiscal estão estabelecidos no art.33º n.º14 EBF.

Constitui uma densificação dos requisitos probatórios legalmente estabelecidos a exigência pela administração tributária da apresentação pela recorrente de um certificado emitido pelas duas centrais de liquidação Euroclear e Clearstream (na qualidade de entidades depositárias dos títulos) com a identificação completa das entidades às quais foram pagos os juros, país de residência, total dos rendimentos pagos a cada entidade e respectivas datas de pagamento; de declarações daquelas entidades com a discriminação dos juros pagos a beneficiários residentes e não residentes sem estabelecimento estável em território português.

4ª questão decidenda: vício de forma por preterição de formalidade essencial - défice instrutório - dever de fundamentação da decisão do procedimento (art.60º n.º7 LGT) conclusões P)/S)

A consideração relevante dos elementos novos suscitados pelo sujeito passivo na sequência da comunicação do projecto de decisão e respectiva fundamentação apenas exige uma apreciação que revele não terem sido ignorados, não a refutação específica de cada argumento, sem prejuízo da explicitação das razões da manutenção da proposta de decisão.

5ª questão decidenda: vício de forma por preterição de formalidade essencial — erro na valoração do conjunto da prova da qualidade de não residente para efeitos de ilisão da presunção (art.33º n.º18 alínea c) EBF) conclusões T)/X)

O princípio da proibição da indefesa, corolário do direito constitucional de acesso ao direito e aos tribunais toma inadmissíveis situações de imposição de ónus probatório que se traduzam na impossibilidade prática de prova de um facto necessário para o reconhecimento de um direito (art.20º n.º1 CRP).

No caso concreto não reveste dificuldade inultrapassável a exigência de apresentação dos elementos probatórios discriminados na análise da 3ª questão, sendo demonstrativa da possibilidade prática da sua satisfação o facto de o sujeito passivo (recorrente) ter conseguido apresentar meios de prova eficazes para a maior parte dos rendimentos de capital colocados à disposição dos beneficiários.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Afigurando-se a este Supremo Tribunal que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito foi suscitada a incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal e notificadas as partes para se pronunciarem sobre a excepção ora suscitada.

O recorrente em resposta requereu a remessa dos autos ao TCA Sul.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1). A Impugnante é uma instituição de crédito com sede em Lisboa, com uma sucursal financeira exterior (SFE), e uma sucursal financeira internacional, ambas situadas na Zona Franca da Madeira.

[cfr. docs. 3 e 4 junto da p.i., art. 13º da p.i., docs. 1 e 2 junto à reclamação graciosa apensa, fls. 675 do processo instrutor

2). A 9 de Julho de 2003 a Impugnante emitiu uma Circular de Oferta, no âmbito do Programa de “Euro Medium Term Notes” (EMTN), o qual previa uma emissão de títulos (“Notes”) até ao montante de 500.000.000USD, à taxa fixa e variável.

[cfr. art. 14.º da p.i., doc. 10 junto à p.i., e doc. 5 junto à Reclamação Graciosa, que aqui se considera integralmente reproduzida para os devidos efeitos legais]

3). Da Circular de Oferta identificada em 2) do probatório, consta, nomeadamente:

Emitente (Issuer):	Banco A....., S.A., agindo através da sua Sucursal Financeira Exterior ou de qualquer outra sucursal, incluindo a sua sede em Lisboa, ou, consoante o caso, a sua Sucursal em Londres
Arranger: Limited

Dealers: Bank, N.V., Banca, Banco, S.A., AG,, Limited, Limited, of Scotland pic e Limited e qualquer outro dealer nomeado pelo Emitente (“Issuer”) em qualquer altura, quer para o Programa de forma geral quer para uma Tranche de <i>Notes</i> em particular.
Agente Fiscal	c....., N.A.
Agente de Cotação no Luxemburgo, S.A.
Sistemas de Compensação	Euroclear e/ou Clearstream, Luxembourg e/ou, relativamente a qualquer Tranche de Notes, qualquer outro sistema de compensação que possa ser especificado no Suplemento de preços relevantes.
Montante Inicial de Programa	Até USD 500,000,000 (ou seu equivalente noutras moedas) de montante de capital agregado de Notes em circulação em qualquer altura.

[cfr. doc. 10 junto à p.i., e doc. 5 junto à Reclamação Graciosa, que aqui se considera integralmente reproduzida para os devidos efeitos legais]

4). De acordo com o Programa de “Euro Medium Term Notes” (EMTN), identificado em 2) do probatório, os pagamentos de juros são devidos pelo Impugnante ao portador das “Global Notes” — o Commum Depository/Principal Paying Agent — C....., N.A., entidade não residente em Portugal, nas datas de vencimento dos títulos.

[cfr. art. 22.º da p.i., doc. 6 e 10 junto à p.i., fls. 11/30 do Relatório de Inspeção — doc. 12 anexo à Reclamação Graciosa]

5). Os juros, depois de recepcionados pelo C....., N.A., são posteriormente encaminhados para as centrais de liquidação: Euroclear System, e Clearstream, residentes na Bélgica e no Luxemburgo, respectivamente.

[cfr. doc. 6 e 10 junto à p.i., fls. 11/30 do Relatório de Inspeção — doc. 12 anexo à Reclamação Graciosa]

6). As centrais de liquidação creditam os montantes devidos na conta dos “Accountholders”, proporcionalmente ao número de “Notes” que cada um detém na sua conta.

[cfr. art. 33.º da p.i., doc. 6 e 10 junto à p.i., fls. 11/30 do Relatório de Inspeção — doc. 12 anexo à Reclamação Graciosa]

7). No balancete reportado a 2003/12/31, consta um saldo na conta “342 — responsabilidades representadas/colocadas no mercado externo/obrigações de caixa”, no montante de €275.000.000,00, afectas a duas sucursais instaladas na Zona Franca da Madeira: SFI — Sucursal Financeira Internacional - €125.000.000,00, e SFE — Sucursal Financeira Exterior.

[cfr. fls. 11/30 do Relatório Final constante - doc. 12 da Reclamação Graciosa anexa ao processo instrutor]

8). O pagamento dos juros respeitantes aos ISIN XS0144234357 e XS 0172686437, foi efectuado sem que tivesse havido lugar a retenção na fonte de imposto.

[cfr. fls. 13/30 do Relatório final - doc. 12 da Reclamação Graciosa anexa ao processo instrutor]

9). Em 0/05/2006 teve início uma acção de inspeção, de carácter geral, ao Impugnante, abrangendo o exercício de 2003, na sequência da Ordem de Serviço n.º 01200600182, de 31/03/2006.

[cfr. art. 31.º da p.i., art. 5.º da contestação e fls. 5/30 do Relatório final - doc. 12 da Reclamação Graciosa anexa ao processo instrutor]

10). A acção de inspeção foi objecto de prorrogação por mais três meses.

[cfr. pag. 5/20 do Projecto de Conclusões, identificado como doc. 5 junto à Reclamação Graciosa anexa ao Processo Instrutor]

11). Em 15/11/2006, foi comunicado pessoalmente ao técnico oficial de contas do Impugnante, em sua representação, que deveria apresentar os seguintes elementos:

“(…)

a) O extracto da conta que evidencia os pagamentos de juros efectuados em suporte informático;

b) Listagens emitidas pelas centrais de liquidação Euroclear e Clearstream contendo a informação relativa ao ISIN:

- > Datas de pagamento dos juros;
- > País de residência das entidades receptoras;
- > Montantes pagos;

c) Comprovar a qualidade de não residente dos beneficiários dos rendimentos em questão apresentando para o efeito: a identificação completa das entidades às quais terão sido pagos os juros, de acordo com as listagens elaboradas pelas centrais de liquidação Euroclear e Clearstream e uma declaração das primeiras entidades em como não negociaram os títulos com entidades residentes em território português, em conformidade com o superiormente preconizado para as emissões no mercado internacional de valores mobiliários representativos de dívida (Pareceres n.º 60/2005 e n.º 94/2005, do Centro de Estudos Fiscais). (...)”

[cfr. anexo 3 ao Relatório final - doc. 12 da Reclamação Graciosa anexa ao processo instrutor]

12). Em 15/12/2006 foi recebida resposta do Impugnante ao requerido no ponto anterior, com a junção de alguns dos documentos solicitados, requerendo a prorrogação do prazo para a apresentação de informação adicional.

[cfr. doc. 8 anexo à Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor, que aqui se considera integralmente reproduzido]

13). Por despacho de 21/12/2006, do Sr. Director de Serviços, foi indeferido o pedido de prorrogação do prazo, solicitado em 12), quanto ao exercício de 2003, e comunicado ao Impugnante pelo fax n.º 612/06.

[cfr. anexo 3A, ao doc. 12 da Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor]

14). Em 29/12/2006 foram apresentados mais elementos ao solicitado no ofício identificado em 11) do probatório.

[cfr. doc. 9 da Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor que aqui se considera integralmente reproduzido]

15). Através do ofício n.º 0073, de 2007/01/05, da Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, foi remetido à Impugnante o Projecto de Relatório com as correcções propostas.

[cfr. doc. 7 anexo à Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor que aqui se considera integralmente reproduzido]

16). Em 18/01/2007 foi apresentado na Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, o requerimento com o exercício do direito de audição prévia.

[cfr. doc. 10 da Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor, que aqui se considera integralmente reproduzido]

17). Em 24/01/2007 foi apresentado um complemento ao exercício de audição prévia, com a junção de mais documentos solicitados no ofício identificado em 11) do probatório.

[cfr. doc. 11 da Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor que aqui se considera integralmente reproduzido]

18). Através do ofício n.º 0320, de 2007/01/29, da Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, foi remetido ao Impugnante o Relatório Final de Inspeção, que aqui damos por integralmente reproduzido e de que consta, nomeadamente, o seguinte:

“-87.484,77 EURO

Imposto em falta resultante de não retenção na fonte de IR sobre rendimentos de capitais, juros de empréstimos obrigacionistas (EURO Medium Term Notes), nos termos previstos no art. 88. n.º 1 a 3 conjugado com a alínea c) do n.º 2 do art. 80.º do CIRC. (pontos III — 1.1.4. e XI — 1. 1. 1. do presente relatório).

A correcção inicialmente proposta, no montante de Eur. 172.029,82 EURO, foi objecto de contestação por parte do Banco, em direito de audição, sendo que, após apreciação dos argumentos apresentados, a correcção foi mantida, ainda que tenha sido reduzido o valor inicialmente proposto, conforme ponto IX.1.1.1. do presente relatório.

[cfr. doc. 12 anexo à Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor]

19). Através do ofício n.º 00421, de 1 de Fevereiro de 2007, da Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, foi comunicado à Impugnante que “por lapso aritmético na pag. 2 do anexo 6 do relatório de inspeção tributária que conduziu ao apuramento, por excesso, de imposto em falta, referente a retenções na fonte, de €13.383,41 e €13.740,49, reportados aos meses de Setembro e Dezembro, respectivamente. Assim queiram considerar em substituição daqueles montantes as importâncias corrigidas de €2.433,38, e €5.675,80, respectivamente, apurando-se, por consequência, um valor total de imposto em falta de €65.470,05 e não de €87.484,77, conforme consta no relatório de inspeção.”

[cfr. doc. 13 anexo à Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor]

20). Em 19/02/2007 foi emitida a liquidação n.º 2007 6420000178, no montante total de €73.904,76, correspondente a €65.470,05 de retenções na fonte de rendimentos de capitais (valores mobiliários), e €8.434,71, de juros compensatórios, com data limite de pagamento em 28/03/2007

[cfr. 118 do processo administrativo, que aqui se considera integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais e doc.14 da RG]

21). Em 27/02/2007 foi efectuado o pagamento integral da liquidação identificada no ponto 20) do probatório.

[cfr. vinheta aposta no doc. 15 da Reclamação Graciosa junta ao processo instrutor]

22). Em 24/07/2007 foi deduzida Reclamação Graciosa do acto de liquidação n.º 2007 6420000178.

[cfr. carimbo apostado na 1.ª pag. da Reclamação junta ao processo instrutor]

23). A presente Impugnação Judicial foi apresentada em 17/04/2008. [cfr. carimbo apostado a folhas 2 dos autos]

De direito:

Perante a matéria de facto dada como provada a mº juiz passou a analisar cada um dos fundamentos de impugnação e tendo concluído que a liquidação não enfermava de nenhum dos vícios alegados julgou improcedente a impugnação.

O recorrente sem bem analisarmos as conclusões do recurso discorda da sentença reiterando a existência dos fundamentos que já invocara na impugnação e que não mereceram acolhimento do Tribunal “a quo”.

Questão prévia.

Da competência do STA em razão da hierarquia.

Afigurando-se a este Tribunal que o recurso não versava exclusiva matéria de direito o que implicava a sua incompetência em razão da hierarquia para conhecer do recurso foram as partes notificadas para se pronunciarem querendo sobre esta aludida excepção.

Em resposta o recorrente requereu a remessa do processo para o Tribunal Central Administrativo do Sul.

E se bem atentarmos no teor das conclusões, designadamente das conclusões vertidas, entre outras, nas alíneas C, D, E, F, R e X, constata-se que a recorrente imputa à sentença erro de julgamento de facto na medida em que diz ter a sentença identificado erradamente os investidores finais, daí concluindo pela ilegitimidade do recorrente, ou quando afirma ter a sentença errado também no tocante aos beneficiários dos juros ou quando sustenta ter havido manifesta omissão na ponderação do material probatório junto ao processo pelo recorrente e ainda quando questiona a não aceitação sem justificação das listagens dos “clears” por país

É pelas conclusões de recurso que o Tribunal “ad quem” delimita o âmbito das questões que deve apreciar, estando ainda obrigado a conhecer de todas aquelas que sejam de conhecimento oficioso.

O conhecimento do mérito do recurso envolve assim também matéria de facto.

A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável “ex vi” do artigo 2.º al.c) do CPP Tributário.

A competência é pressuposto processual de conhecimento oficioso, pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

Nos termos do preceituado no artigo 280 do CPPT das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo da área do Tribunal recorrido.

Todavia por força do mesmo preceito legal o recurso deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o recurso versar exclusivamente matéria de direito ou seja se o recurso implicar apenas a correcta interpretação das normas legais aplicáveis ou a sua correcta determinação e aplicação.

Sempre que para apreciação destas questões o Tribunal “ad quem” tenha que emitir uma apreciação ou um juízo de valor sobre a matéria de facto designadamente sobre o erro na sua valoração por falta insuficiência ou obscuridade dos elementos de prova a questão envolve necessariamente matéria de facto.

É o caso dos autos.

Mas sendo assim a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo do Sul.

A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça em 1 UC.

Notifique.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Processo n.º 839/14-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: B....., Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. B....., Lda., identificada nos autos, deduziu impugnação judicial no TAF de Braga, relativa a duas taxas liquidadas e fixadas pela Delegação Regional de Braga da A....., S.A., no valor total de € 2.725,92, alegando, entre outras coisas, a incompetência absoluta da entidade impugnada e a ilegalidade da taxa, por violação do artigo 15.º, n.º 1, alínea j) do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23/1.

Naquele Tribunal decidiu-se julgar a impugnação totalmente procedente, anulando-se as liquidações em apreço, uma vez que a A....., S. A. não dispõe de competência para liquidar as taxas impugnadas, pelo que se encontra ferida do vício de incompetência absoluta.

2. Não se conformando, a A....., S. A. veio interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

I - Pretende a Recorrida através da presente ação obter a declaração de anulabilidade da taxa liquidada pela Delegação Regional de Braga, no valor de 1.362,96€, pela afixação de publicidade (OUTDOORS) à margem da EN 101 ao km 73+550, imputando ao mencionado ato o vício de incompetência absoluta.

II - A Recorrida defende, além de outros fundamentos, que a competência para licenciar a publicidade afixada à margem das estradas nacionais está atribuída, exclusivamente, às câmaras municipais,

enquanto a Recorrente advoga que a mesma não está excluída dos poderes que lhe foram concedidos, podendo consubstanciar um acto de licenciamento ou de autorização.

III — É muito importante ter em conta, que o legislador, apesar de discordar da afixação da publicidade à margem das estradas nacionais por razões estéticas e de salvaguarda da segurança rodoviária, admitiu-a (tolerou-a) desde que permitida (licenciada/autorizada) por entidade competente (a Recorrente no caso) e depois de paga a respetiva taxa (proibição relativa).

IV — Ora, resulta da atual legislação que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de exceção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4.º do DL 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de proteção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr. alínea b), do artigo 3.º do DL 13/71).

V — Por sua vez, a competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de tabuletas ou objetos de publicidade à margem das estradas nacionais (OUTDOORS), decorre da conjugação da seguinte legislação:

a) A Lei 97/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

b) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”

c) A Lei 97/88 (tal como o anterior DL 637/76) não revogou o DL 13/71 quanto ao poder concedido à JAE para licenciar a aposição de publicidade na denominada zona de proteção à estrada (cfr: artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º, todos do DL 13/71).

VI — E mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

VII - Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afetadas (cfr. n.º 1, do artigo 12.º do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

VIII - É que os serviços prestados pelas Câmaras e pela EP não são os mesmos, pelo que não se podem confundir.

IX - Por isso, a intenção do legislador ao publicar o DL 637/76 e depois a Lei 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de proteção às estradas nacionais, mais propriamente no DL 13/71 de 23 de janeiro.

X — Ao decidir como decidi, o tribunal a quo violou o constante nos artigos 3.º, alínea b); 10.º, n.º 1, alínea b); 12.º e alínea j), do n.º 1, do 15.º, todos do DL 13/71 de 23 de janeiro, acabando por perfilhar solução oposta à jurisprudência maioritária deste tribunal.

NESTES TERMOS,

E nos que V. Ex.as mui doutamente suprirão, deverá ser revogada a sentença recorrida, ordenando-se ao TAF de Braga que proceda à apreciação das outras duas questões, assim se fazendo, como sempre, inteira e sã JUSTIÇA.

3. A recorrida veio contra-alegar, concluindo nos termos que se seguem:

1. O artigo 10º n.º 1 alínea b) do DL 13/71 encontra-se revogado, na parte relativa a publicidade, pelo DL 637/76:

2. E, consequentemente encontra-se também revogada a alínea j) do artigo 15º n.º 1 do mesmo diploma, também na parte relativa a publicidade;

3. Aquelas duas disposições legais ficaram restringidas à implantação de tabuletas;

4. A revogação do DL 6367/76 não ripristinou as duas mencionadas disposições legais na parte em que tinham sido revogadas;

5. Caso se entenda que aquelas normas não foram revogadas pelo DL 6367/76, haverá então que entender-se que o foram pela Lei 97/88;

6. A verificação de que a estrada e a perfeita visibilidade do trânsito não são afectadas é devidamente salvaguardada e assegurada pelo parecer que a Recorrente deve obrigatoriamente dar às câmaras municipais com relação a pedidos de licenciamento de publicidade;

7. Havendo obrigatoriedade de a Recorrente dar às câmaras municipais parecer prévio sobre o licenciamento de publicidade, e de poder, após o DL 48/2011, indicar às autarquias quais os critérios a serem por estas tidos em conta no licenciamento, não se justifica que a Recorrente tenha depois que dar ela uma autorização autónoma, forçosamente sujeita aos mesmos critérios por ela já indicados.

8. O DL 25/2004 limitou-se a actualizar o valor das taxas constantes do artigo 15º n.º 1 do DL 13/71, sem que o legislador se apercebesse que tinham ocorrido as revogações indicadas nas conclusões anteriores, mas sem que tenha repostos em vigor as disposições anteriormente revogadas;

9. O Tribunal Constitucional apenas apreciou a constitucionalidade orgânica das taxas em causa não se tendo pronunciado sobre a competência para a respectiva liquidação nem apreciado se a taxa se encontrava ou não em vigor quando relativa a publicidade;

10. A competência genérica da Recorrente para liquidar e cobrar taxas não lhe confere competência específica para a liquidação e cobrança das taxas em causa nos autos;

11. A tese da Recorrente segundo a qual duas entidades — ela própria e as câmaras municipais — podem cobrar diferentes taxas sobre a mesma realidade fáctica conduziria a uma duplicação de colecta, proibida pelo artigo 205º do CPPT;

12. A decisão recorrida não violou qualquer disposição legal, não merecendo censura.

Nestes termos e nos demais de direito que mui doutamente serão supridos, deve ser negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida, pois só assim se fará a costumada JUSTIÇA.

4. O magistrado do Ministério Público manifestou-se pela improcedência do recurso, emitindo o seguinte parecer:

1. O presente recurso insurge-se contra a sentença do TAF de Braga exarada a fls. 140 e segs. dos autos, que julgou procedente a acção de impugnação e determinou a anulação de duas taxas fixadas pela “A....., S.A.”, no valor global de € 2.725,92 euros, por vício de incompetência absoluta desta entidade.

A Recorrente invoca erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

E termina pedindo a revogação da sentença.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente que a impugnante e aqui recorrida foi notificada pela “A....., S.A.” para proceder ao pagamento de taxa de publicidade no valor de € 2.725,92 euros, pela implantação de publicidade afixada á margem da EN 101, ao km 73÷550 LD.

E debruçando-se sobre a questão da incompetência da “A....., S.A.”, para liquidar a referida taxa e invocada pela impugnante, considerou o Mmo. Juiz “a quo”, suportando a sua tese na doutrina do acórdão do STA de 26/06/2013 (proc 232/13), que com a entrada em vigor da lei n.º 97/88, esta entidade deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limite à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria da câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, nº2, da Lei n.º 97/88.

E conclui-se na sentença recorrida que a “A....., S.A.” não dispõe de competência para liquidar a taxa impugnada, pelo que julgou a acção procedente e determinou a anulação do acto de liquidação das taxas impugnadas.

3. No acórdão da secção de contencioso tributário do STA de 26/06/2013 (rec. n.º 232/13), adoptou-se o entendimento de que depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88 «...a A....., SA., deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, dispondo apenas de competência para a emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, nº 2, da Lei n.º 97/88».

A referida doutrina foi entretanto sufragada pelo acórdão da secção do contencioso administrativo de 20/02/2014 (proferido no processo n.º 1418/13), em recurso de revista, no qual se elegeu como questão decidenda se a “A....., S.A.” «tem ou não competência para iniciar o procedimento do licenciamento com vista à “implantação de tabuletas ou objectos de publicidade” (na terminologia do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro de 1971), nos termos do estatuído no 10º, nº1, alínea b), daquele Diploma, questão considerada relevante em termos de justificar esta revista», e que tem sido seguida por inúmeros arestos da secção de contencioso administrativo proferidos em sede de recurso de revista, que aqui nos dispensamos de discriminar.

3.1. O Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, proíbe a afixação de publicidade a menos de 50 metros do limite da plataforma de estradas, mas conferia à JAE (Junta Autónoma de Estradas) a competência para autorização e licenciamento de afixação de publicidade numa faixa de 100 metros para além da zona “non aedificandi”, como resulta da alínea b) do nº1 do artigo 10º:

ARTIGO 10º

(Permissões em zonas de aprovação ou licenciamento normal)

1. Depende de aprovação ou licença da Junta Autónoma de Estradas:

a) O estabelecimento de vedações de carácter não removível desde os limites assinalados na alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º deste decreto-lei até mais 5 m para dentro da propriedade a que respeitam;

b) A implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva contanto que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;

c) O estabelecimento de postos de abastecimento de combustíveis ou as obras neles a realizar. Resulta igualmente do artigo 39 do DL 13/71, que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (leia-se A.....)

ARTIGO 3.º

(Zona de protecção à estrada)

A zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

- a) Proibições (faixas designadamente com servidão non aedificandi);
- b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito).

Por seu lado o Dec.-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, actualizou os montantes das taxas previstas no artigo 15º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, introduzindo as seguintes alterações:

“Artigo 1.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro

O artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, passa a ter a seguinte redacção:

«Artigo 15.º

(...)

1 — Sem prejuízo de legislação específica, as taxas a pagar por cada autorização ou licença são as seguintes:

- (...)
- j) Pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, por cada metro quadrado ou fracção dos mesmos — € 56,79;
- (..)

Artigo 2.º

Actualização anual

As taxas a que se refere o artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, serão actualizadas anualmente por portaria conjunta dos Ministros das Finanças e das Obras Públicas, Transportes e Habitação.”

Entretanto, o Dec.-Lei n.º 637/76, de 29 de Julho, veio regular de forma ampla o fenómeno da publicidade como resulta do seu preâmbulo, e, designadamente, no aspecto que contende com a segurança rodoviária, como resulta do seguinte excerto do mesmo preâmbulo:

A importância vital da rede de estradas nacionais impõe que se protejam essas vias em todos os aspectos que o seu uso postula, especialmente no respeitante à segurança do trânsito, protecção que não pode limitar-se à própria zona da estrada, mas, sob determinados aspectos, tem de abranger mesmo as faixas limítrofes.

E veio a cometer aos municípios a competência para o seu licenciamento, com prévio e obrigatório parecer favorável de determinadas entidades com jurisdição nos locais onde aquela publicidade for perceptível entre as quais a JAE, com resulta do disposto no seu artigo 4.º:

ARTIGO 4.º

Processo de autorização

1. O pedido de licenciamento ou de aprovação será dirigido ao presidente da câmara.
2. A deliberação da câmara deverá ser precedida:
 - a) De parecer dos serviços técnicos municipais, incluídos os gabinetes de planeamento e de apoio técnico, quando existirem;
 - b) De consulta às juntas de freguesia.
3. A licença ou aprovação não poderá r concedida sem prévio parecer favorável das entidades com jurisdição nos locais onde a publicidade for perceptível, nomeadamente da Junta Autónoma de Estradas, da Direcção-Geral dos Serviços Florestais, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres e da Direcção-Geral de Turismo.
4. O parecer referido no número anterior, caso não seja emitido no prazo máximo de quinze dias, será tido como favorável.

5. As licenças ou aprovações municipais emitidas com prejuízo do disposto no n.º 3 são nulas e de nenhum efeito.

Por sua vez a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, veio estabelecer nova disciplina do fenómeno da afixação de publicidade e propaganda, revogando, implicitamente, o disposto no DL 637/76 e cometendo igualmente aos municípios a competência para o licenciamento de tais actos, com consulta obrigatória a determinadas entidades, entre as quais a JAE, como resulta do seu artigo 2º:

Artigo 2.º

Regime de licenciamento

1 — O pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da câmara municipal da respectiva área.

2 — A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma de Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção-Geral de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza.

3 — Nas regiões autónomas o parecer mencionado no número anterior é emitido pelos correspondentes serviços regionais.

Já o Dec.-Lei n.º 105/98, de 24 de Abril, veio regulamentar aquela lei e prever no seu artigo 3º uma proibição geral da publicidade fora dos aglomerados urbanos e visível das estradas nacionais¹, concedendo às direcções regionais do ambiente e câmaras municipais um conjunto de competências fiscalizadoras e sancionatórias. Consagrou, contudo, algumas excepções à referida proibição², com a ressalva das «disposições legais ou regulamentares mais restritivas que regulam a publicidade na zona das estradas ou nos terrenos limítrofes, designadamente as vocacionadas para garantir a segurança rodoviária e a integridade ou visibilidade da respectiva sinalização.». Ou seja, o referido diploma ressalva a existência de disciplina que contenda com a segurança rodoviária e respectiva sinalização, a qual é objecto de regulamentação pelo DL 13/71 e que está cometida às entidades que sucederam nas suas atribuições e competências à JAE.

Por último o artigo 31º do Dec.-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril introduziu alterações a diversos artigos da Lei n.º 97/88, designadamente ao seu artigo 1º, n.º 3.

E, nos termos do mesmo preceito, o artigo 2º, n.º 2, da Lei 97/88, passou a ter a seguinte redacção:

Artigo 2.º

(...)

1 -

2 - A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente:

- a) O Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P.;
- b) A A....., S.A.;
- c) O Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P.;
- d) O Turismo de Portugal, I. P.;

Em face de tal sucessão de leis, existe, aparentemente, uma sobreposição de competências quanto ao licenciamento de afixação de publicidade junto das estradas nacionais por parte da actual “A....., S.A.” (herdeira jurídica da JAE) e os municípios, nos locais sob a jurisdição da primeira entidade. Inclino-nos, ao contrário do aparente entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, sufragado em dois arestos datados de 25/06/2009 (processos n.º 243/09 e 244/09³), que o legislador do DL 637/76, ao regular de forma ampla o fenómeno da publicidade pretendeu cometer aos municípios a competência para o respectivo licenciamento, sem prejuízo da audição da anterior JAE e das actuais entidades que sucederam a esta, revogando, nesta parte, o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL n.º 13/71.

Entendemos, assim, que a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, regula o enquadramento geral da publicidade exterior, atribuindo às câmaras municipais a competência do licenciamento para afixação ou inscrição de mensagens publicitárias (cfr artigo 1º), o qual depende, em determinadas situações, do parecer de outras entidades, designadamente da “A....., S.A.”.

Mas será que ainda assim a “A....., S.A.” tem competência para liquidar uma taxa pela sua intervenção no procedimento de licenciamento?

No sentido negativo foi proferido o citado acórdão do STA de 26/6/2013 (recurso n.º 232/13), o qual veio adoptar o entendimento, segundo o qual (na economia do respectivo sumário) a «Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer,

por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Assim sendo, depois da entrada em vigor daquele diploma a A....., S.A., deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitária, dispondo apenas de competência para a emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

O referido acórdão, apoiando-se na lição do professor Vieira de Andrade, faz a distinção entre parecer e autorização e os respectivos efeitos, para concluir pela sua diferente natureza e que, ao contrário desta última figura, o parecer não configura um acto administrativo. E nessa medida, como a actuação da A..... se resume a emitir parecer, este não pode constituir fundamento para a cobrança de uma taxa.

A mesma doutrina foi reiterada no acórdão da secção de contencioso administrativo de 20/02/2014 (proc. n.º 1418/13), no qual se concluiu que a “A....., S.A.” não tinha competência para iniciar um procedimento de licenciamento (doutrina seguida entretanto por inúmeros arestos daquela secção e pelo acórdão da secção de contencioso tributário de 18/06/2014, processo n.º 1435/13).

Não oferece dúvidas que a taxa de afixação de publicidade decorre da remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (n.º do artigo 4º da LGT) e que esta remoção só ocorre com a decisão da Câmara Municipal no âmbito do procedimento de licenciamento. Assim e nos casos em que seja ouvida a A..... e esta emita parecer favorável no âmbito de tal procedimento pode ocorrer que não seja concedida a requerida licença para afixação de publicidade. Ou seja, só com a decisão da Câmara Municipal a conceder a licença é que é removido o obstáculo jurídico, que é condição da cobrança da taxa.

Daí que a simples emissão de parecer por parte da “A.....” não constitua fundamento para esta entidade cobrar uma taxa.

Da su Acrescente-se, ainda, que o facto de as taxas previstas no artigo 15º do Dec.lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, terem sido diversas vezes actualizadas⁴, designadamente pelo Dec.-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, incluindo o valor da alínea j), relativa a “implantação de tabuletas ou objectos de publicidade”, não contraria aquela asserção, uma vez que este diploma teve apenas por finalidade actualizar as taxas no seu conjunto, como resulta do seu preâmbulo, sem se preocupar com eventual revogação implícita de alguma dessas alíneas. Por outro lado no mesmo preâmbulo refere-se que aqueles casos respeitam aos casos em que a “A.....” emite autorizações ou licenças, o que como se deixou exarado no acórdão do STA de 26/6/2013 (recurso n.º 232/13) são figuras distintas do parecer.

Em face do exposto, entendemos que a Recorrente carece de competência para liquidar a taxa notificada à Recorrida, pelo que bem andou a sentença recorrida ao determinar a sua anulação, com base na sua ilegalidade, motivo pelo qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

— Por ofícios de 3 de Dezembro de 2012, com as referências 4345/2012/DRBGR, relativo ao processo LI.00/2486/DRBGR/2012, e 4336/2012/DRBGR, relativo ao processo LI.00/2487/DRBGR/2012, ambos recebidos em 10 de Dezembro, a Delegação Regional de Braga da A..... S.A., fundando-se na alínea j) do n.º 1 do art. 15º do DL no 13/71 com a redacção do DL 25/2004, de 24 de Janeiro, e ainda no artigo 10º n.º 2 alínea c) do DL 374/2007 e na citada Lei n.º 97/88, notificou a ora impugnante para no prazo de 10 dias “proceder ao pagamento da taxa devida”, que indicava ser de € 1.362,96 cada, com relação a publicidade afixada à margem da EN 101, ao Km 73 + 550 LD em ambos os casos, cfr. docs. juntos com a PI sob os n.ºs 1 e 2.

Pretende a recorrente A..... a revogação da sentença que anulou a liquidação das taxas por si aplicadas à recorrida alínea j) do n.º 1 do art. 15º do DL no 13/71 com a redacção do DL 25/2004, de 24 de Janeiro, e ainda no artigo 10º n.º 2 alínea c) do DL 374/2007 e na citada Lei n.º 97/88, no montante de € 1.362,96 cada, com relação a publicidade afixada à margem da EN 101, ao Km 73 + 550 LD.

Alega que tem competência para tal ao contrário do decidido competência essa fundamenta no artigo do DL 13/71 e mesmo no artigo 1/2 da Lei 97/88 de 17 e Agosto por tal artigo ter reafirmado a sua competência quando atribui a competência às câmaras municipais na área da sua jurisdição a atribuir “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”

Esta questão foi já objecto de múltiplas decisões deste STA todas no sentido perfilhado pela sentença recorrida de que com a entrada em vigor da lei 97/88 a competência para autorizar e licenciar a afixação de publicidade na área de protecção das Estradas nacionais e fora da zona non aedificandi é competência das câmaras na área territorial da sua jurisdição cabendo agora às Estradas Nacionais EP a emissão de parecer obrigatório previamente a tal licenciamento.

Não se vendo razão alguma para decidir em contrário chama-se á colação o acórdão do STA de na parte que ao caso interessa n.º 999/14 de 29 10 2004 que na parte que interessa passamos a transcrever:

Questão objecto de recurso:

1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da Estrada nacional....

Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções.

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no processo. n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária A....., S.A. dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente A....., S.A., para liquidar taxas pela “afixação ou inscrição de mensagens publicitárias”, ocorre que:

«O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi);

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, nº 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 metros para além da zona non aedificandi respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, nº 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu nº 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no nº 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, nº 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o nº 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)”.
Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos.

Vejam os.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. a obra cit., p.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”.

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos

municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.”

DECISÃO:

Porque concordamos com a doutrina exposta que unanimemente este STA vem perfilhando, que se aplica igualmente na situação em apreço acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Pedro Delgado* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) artigo 3.º

Proibição

1 — É proibida a afixação ou inscrição de publicidade fora dos aglomerados urbanos em quaisquer locais onde a mesma seja visível das estradas nacionais.

2 — São nulos e de nenhum efeito os licenciamentos concedidos em violação do disposto no número anterior, sendo as entidades que concederam a licença civilmente responsáveis pelos prejuízos que daí advenham para os particulares de boa fé.

(²) artigo 4.º

Excepções

A proibição prevista no n.º 1 do artigo anterior não abrange:

a) Os meios de publicidade que se destinem a identificar edifícios ou estabelecimentos, públicos ou particulares, desde que tal publicidade seja afixada ou inscrita nesses mesmos edifícios ou estabelecimentos;

b) Os anúncios temporários de venda ou arrendamento de imóveis, desde que neles localizados;

c) Os meios de publicidade de interesse cultural ou turístico.

(³) cfr. ainda a este propósito o acórdão do STA de 08/06/2011 (rec. n.º 140/11), que aparentemente sufraga a mesma doutrina, embora não fosse essa a questão decidida.

(⁴) Decretos-Leis n.ºs 667/76, de 5 de Agosto; 235/82, de 19 de Junho; e 25/2004, de 24 de Janeiro.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Indeferimento liminar. Acção administrativa especial. Inscrição oficiosa na matriz predial.

Sumário:

I — O indeferimento liminar só terá lugar quando for de todo em todo impossível o aproveitamento da petição inicial, isto tendo em atenção que o princípio da pronúncia sobre o mérito se sobrepõe a questões formais que não interfiram e ponham em causa o mesmo.

II — Assim, o despacho de indeferimento liminar só é admissível quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente e, razoavelmente, indiscutível, que

torne dispensável assegurar o contraditório (artigo 3.º, n.º 3, do CPC) e inútil qualquer instrução e discussão posterior.

III — *As eventuais ilegalidades decorrentes do acto prévio de inscrição oficiosa de prédio na matriz como prédio urbano da espécie «outros», podem ser objecto de impugnação autónoma, através de acção administrativa especial*

Processo n.º 933/13-30.

Recorrente: A. ..., S. A.

Recorridos: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e outra.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A., S.A., vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que indeferiu liminarmente acção administrativa especial por si apresentada, por erro na forma de processo insusceptível de convolação.

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

«a) No caso dos Autos, não tendo a petição inicial sido rejeitada pela secretaria, por não estarem verificadas as causas para tal previstas no artigo 80.º do CPTA, e não tendo ocorrido qualquer das circunstâncias que determinariam a necessidade da emissão de despacho judicial prévio à citação, a secretaria do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra deveria ter, imediata e oficiosamente, citado o réu e não, ao invés, ter remetido os Autos à Juiz para que «fizesse o que tivesse por conveniente».

b) A conclusão anterior não é posta em causa pela mera suposta existência, por parte da secretaria, de «dúvidas» quanto à citação, porquanto não sendo estas minimamente especificadas ou caracterizadas, não poderão consubstanciar ou ser entendidas, de forma alguma, como subsumíveis à situação especial prevista no n.º 5 do artigo 234.º-A do CPC, que se prende não com dúvidas, mas com a convicção da ocorrência de excepção dilatória.

c) Somente nos casos em que haja lugar à emissão de despacho liminar terá o juiz a possibilidade de, desde logo, indeferir a petição inicial do autor.

d) Tendo em conta que in casu não teria cabimento legal a emissão de despacho judicial prévio, então — inexoravelmente — não pode ser tido por admissível o despacho de indeferimento liminar em crise, o qual deverá, de imediato, ser revogado.

e) Sem prescindir, todavia, é necessário não olvidar que, afigurando-se o indeferimento liminar da petição inicial uma solução extrema (posto que impede — in totum — que o Autor veja tutelado o direito que invoca na acção em causa) a sua emissão deve depender do estrito cumprimento das condições legais ínsitas no n.º 1 do aludido artigo 234.º-A do CPC, sob pena da violação do princípio constitucional da tutela judicial efectiva.

f) Estarão em causa situações em que a impossibilidade de vencimento de mérito seja, em absoluto, manifesta, quer seja por se verificarem, de forma patente, excepções insupríveis que obstem ao conhecimento da substância do processo, quer seja por o pedido formulado pelo autor ser abertamente improcedente.

g) No caso em apreço, ainda que se considerasse ser legalmente possível a emissão de despacho judicial prévio — o que se admite por mera hipótese de raciocínio sem conceder — sempre se teria de concluir, ao contrário do que propugna o Tribunal a quo, não ser evidente a verificação de qualquer erro na forma de processo utilizada com o fim de obter a anulação do acto de inscrição e do acto de fixação do valor patrimonial tributário.

h) Quanto ao acto de avaliação e fixação do valor patrimonial tributário do prédio a acção administrativa especial é, no caso dos Autos, o meio próprio para a respectiva contestação.

i) In casu a Recorrente não questiona valores ou métodos de avaliação; ao invés, a Recorrente põe em causa a própria legitimidade da inscrição na matriz, avaliação e fixação do valor patrimonial tributário de suposto prédios, fim este que não é tutelado pelos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI ou pelo artigo 134.º do CPPT.

j) A condução de uma segunda avaliação e a subsequente impugnação do resultado da mesma em nada acautelarão os direitos e interesses da Recorrente ou são, sequer, adequadas para aferir da incidência de IMI e, como tal, da legitimidade da referida avaliação — cfr acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido em 4 de Março de 2011, no recurso interposto no âmbito do processo n.º 477/10.6BECBR-A.

k) A pretensão da Recorrente diz respeito à contestação da própria incidência de IMI (como tal, também de IMT ou Imposto do Selo), como pressuposto prévio à emissão quer do acto de inscrição, quer do acto de avaliação do prédio.

l) O pedido de anulação do acto de avaliação e fixação do valor patrimonial do prédio, não deve ser visto de forma isolada, mas sim, como uma parte de um todo, formada também pelo pedido de anulação do acto de inscrição na matriz do mesmo prédio (*Na mesma linha de pensamento, v. o Juiz*

Conselheiro Jorge Lopes de Sousa que defende que: «se o interessado não pretender discutir o valor fixado na avaliação ou o cumprimento das formalidades do respectivo procedimentos, mas pretender discutir a decisão administrativa que determina a sua realização, não vale a razão do condicionamento à impugnação imediata contido no n.º 7 deste artigo [...] a questão da verificação ou não dos pressupostos legais de que depende a realização da avaliação, como questão prévia em relação ao procedimento de avaliação, não se inclui no seu âmbito» — cfr Jorge Lopes de Sousa (Lisboa 2011) Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol. II, p. 431 (cit., itálicos nossos). Mais defendendo que a impugnação da decisão administrativa que ordena a realização da avaliação deve ser impugnada autonomamente, mediante acção administrativa especial).

m) No caso em apreço, apesar de não se proceder à impugnação de um acto específico que ordena a concretização da avaliação, discute-se, a própria decisão de avaliar o prédio, posto que não se questiona, nesta fase, o valor patrimonial fixado, mas antes, uma questão prévia relacionada com a qualificação jurídica dos factos e realidade em causa, pondo-se em causa a própria legitimidade e possibilidade legal da mencionada avaliação.

n) Não existe qualquer outro meio próprio que permita alcançar os efeitos pretendidos mediante a acção administrativa especial apresentada e em apreço, devendo, em consequência o despacho recorrido ser revogado, prosseguindo o processo em apreço os seus trâmites até final.

o) Do mesmo passo, mal andou o Tribunal a quo ao arvorar, recorrendo ao n.º 3 do artigo 134.º do CPPT, que o meio próprio para a impugnação do acto de inscrição na matriz é a impugnação judicial.

p) A Recorrente visa pôr em causa a própria inscrição do prédio na matriz e não reagir contra uma qualquer incorrecção matricial do valor patrimonial.

q) O artigo 134.º, n.º 3 do CPPT invocado pelo Tribunal a quo estabelece apenas que as «incorrecções matriciais dos valores patrimoniais podem ser objecto de impugnação judicial» (cit.).

r) O artigo 134.º do CPPT foi criado com vista somente à impugnação dos actos de fixação do valor patrimonial tributário, aplicando-se também, quanto muito, aos actos que incluam na matriz de forma incorrecta o mencionado valor patrimonial.

s) De facto, deste artigo não se pode — de todo em todo — retirar a respectiva aplicação ao acto que precede à primeira inscrição na matriz do prédio.

t) A Recorrente não pretende questionar valores ou métodos de avaliação; com efeito, a Recorrente pretende pôr em causa uma premissa de base, i.e., a própria legitimidade da inscrição na matriz de suposto «prédio», fim este que vai para além dos interesses tutelados pelo artigo 134.º do CPPT.

u) Não cabendo no caso em apreço o recurso ao artigo 134.º, n.º 3 do CPPT, por não estarem reunidos os respectivos pressupostos de aplicação, o meio próprio para a impugnação do acto de inscrição na matriz do prédio em crise será a acção administrativa especial.

v) A conclusão imediatamente anterior, resulta não só da leitura conjugada dos mencionados artigos 97.º, n.º 2 do CPPT e 191.º do CPTA, mas também, desde logo, do artigo 129.º do Código do IMI, o qual determina que os sujeitos passivos de imposto podem socorrer-se dos meios de garantia previstos na LGT e no CPPT, os quais, como vimos prevêm a possibilidade de impugnação de actos administrativos em matéria tributária, nos termos do CPTA.

w) Sendo o artigo 134.º do CPPT inaplicável in casu, mostra-se inócua a previsão do respectivo n.º 7 que obriga ao esgotamento prévio dos supostos meios gratuitos.

x) Ao que acresce que o artigo 130.º do Código do IMI, que prevê a «reclamação da matriz», não visa tutelar os fins pretendidos pela Recorrente que discute questão prévia e de qualificação dos factos tributários e não erros materiais (à semelhança aliás do que foi já explanado no que concerne o artigo 134.º do CPPT, com o qual o artigo 130.º do Código do IMI deverá ser em conjunto interpretado).

y) Decorre da leitura da petição inicial que está em causa «questão jurídica que é prévia e que diz respeito à qualificação jurídica dos factos tributários», ou seja, contesta-se a inscrição matricial com base em «questão prévia da qualificação da natureza jurídica» do alegado «prédio», o que determina que o meio adequado seja, como refere a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, a acção administrativa especial — cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 0830/12 (cit.).

z) Note-se que o contencioso tributário pretende-se hoje de plena jurisdição, como corolário do princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado no artigo 96.º n.º 1 do CPPT e no artigo 20.º da CRP o qual não se coaduna com restrições injustificadas ao mesmo.

aa) Ao abrigo do princípio da tutela jurisdicional efectiva e do artigo 129.º do Código do IMI — o qual permite, nos termos já plasmados, que o contribuinte faça uso dos meios de garantia previstos na LGT e no CPPT — o exame judicial do acto de inscrição na matriz de prédio, mediante a apresentação de acção administrativa especial, não depende do anterior esgotamento de hipotéticos meios gratuitos.

bb) Desta feita não pode a decisão de indeferimento liminar do Tribunal a quo subsistir, devendo o despacho recorrido ser revogado, prosseguindo o processo em apreço os seus trâmites até final.

cc) Demonstrada à saciedade que a acção administrativa especial é o meio próprio quer para a impugnação do acto de inscrição na matriz, quer para a impugnação do acto de avaliação e fixação

do valor patrimonial tributário, a averiguação pelo Tribunal a quo da possibilidade de convalidação da presente acção mostra-se desprovida de sentido e inútil.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exm^o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer a fls. 228/229 com a seguinte fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

«A nosso ver o recurso merece provimento.

Efectivamente, desde que não ocorra motivo para recusa da PI pela secretaria, nos termos do estatuído no artigo 80.º do CPTA, a citação é efectuada oficiosamente pela secretaria sem prévio despacho judicial (artigo 81.º do CPTA).

A citação depende de prévio despacho judicial nos casos referidos no artigo 82.º, 1 a 5 do CPTA e, bem assim, quando seja requerida a citação urgente nos termos do estatuído no artigo 234.º/4 do CPC, subsidiariamente aplicável.

“Em qualquer dos casos em que haja lugar ao despacho judicial prévio, este destina-se unicamente a indicar o modo pelo qual deve ser efectuada a citação (artigo 82.º, 1 a 5) ou a avaliar as razões da urgência aduzidas pelo autor, pelo que a intervenção judicial não poderá ser utilizada para indeferir liminarmente a petição, seja por eventuais deficiências formais, seja por falta de pressupostos processuais, que só poderão se analisados no despacho saneador.”(Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição e revista, página 2007, Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha.)

Inexiste, pois, no processo nos tribunais administrativos a figura do despacho liminar (de indeferimento, aperfeiçoamento ou recebimento).

No caso em análise não se verifica nenhuma das situações de recusa da PI pela secretaria, nos termos do disposto no artigo 80.º do CPTA.

Também, a citação não depende de prévio despacho judicial, nos termos já referidos.

Os autos foram presentes ao Juiz de 1ª instância, com base em dúvidas que se teriam levantado à secretaria quanto a citação da entidade demandada (fls. 168).

Aproveitando tal ensejo o M.º Juiz de 1ª instância proferiu despacho liminar de indeferimento.

Mas, mal, como já se referiu, uma vez que no processo administrativo inexistia despacho liminar, sendo certo que o alegado erro na forma de processo insusceptível de convalidação e consequente excepção dilatória de nulidade de todo o processo, apenas, pode ser conhecido no despacho saneador depois de ouvida a autora (artigo 87.º/1 a) do CPTA).

A decisão recorrida merece, pois censura.

Termos em que deve proceder o recurso, revogar-se a decisão recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para prosseguimento dos seus regulares termos.»

4. Notificada a representante da Fazenda Publica do requerimento da recorrente a fls. 233, nada veio a dizer sobre o mesmo.

5 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6 – O despacho sob recurso tem o seguinte teor:

«A....., S.A., instaurou acção administrativa especial de impugnação do ato do Chefe do Serviço de Finanças de Cantanhede de 28/08/2012 (de avaliação e fixação do valor patrimonial tributário de alegado prédio) e do precedente ato de inscrição matricial do mesmo alegado prédio, do qual teve conhecimento na mesma data, pedindo, a final, a respetiva anulação.

Suscitadas à Secretaria dúvidas quanto à citação da entidade demandada, foram-me conclusos os autos.

Desde logo, é patente o erro na forma de processo eleita pela demandante, pois que o art. 134.º do CPPT refere, expressamente e sem margem para qualquer dúvida, que «Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação, com fundamento em qualquer ilegalidade», ilegalidade essa que pode consubstanciar-se, nomeadamente, em preterição de formalidades legais e erro nos pressupostos de facto e de direito na fixação e deve, necessariamente, ser precedida do esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação, ou seja, só é admissível a impugnação do ato de 2ª avaliação, realizada a pedido do contribuinte.

Dispõe, ainda, no n.º 3 do mesmo artigo que «As incorrecções nas inscrições matriciais podem ser objecto de impugnação judicial, no prazo de 30 dias, desde que o contribuinte tenha solicitado previamente a correcção da inscrição junto da entidade competente e esta a recuse ou não se pronuncie no prazo de 90 dias a partir do pedido.», podendo tal pedido ser apresentado a todo o tempo.

Constatado este notório erro na forma de processo, de conformidade com o disposto no art. 98.º, n.º 4 do CPPT, o processo deveria ser convalidado para a forma de processo adequada, nos termos da lei; isto é, a dita convalidação depende da adequação do pedido e da causa de pedir à nova forma processual, bem como da tempestividade da p.i. para esta e, ainda, da verificação dos demais pressupostos da sua admissibilidade, mormente, o esgotamento dos meios gratuitos legalmente previstos.

No caso vertente, embora a demandante alegue ter requerido 2.ª avaliação, o ato objeto dos autos é o da 1.ª avaliação que, conforme se viu, não é suscetível de impugnação; por outro lado, a deman-

dante não alega, nem prova, ter requerido ao Chefe do Serviço de Finanças a correção da inscrição matricial que, em seu entendimento, é indevida, pelo que também não se verificam as condições de que depende a impugnabilidade daquele ato de inscrição.

Posto isto, não é possível a convolação deste processo na forma processual adequada, por ocorrência de exceção dilatória insuprível que, nos termos do art. 234.º-A, n.º 1, do CPC, determina o indeferimento liminar da p.i.

Decisão:

Em face do exposto, indefiro liminarmente esta acção administrativa especial.»

7. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se a decisão recorrida padece de erro de julgamento ao indeferir liminarmente a acção administrativa especial, no entendimento de que ocorre erro na forma de processo insusceptível de convolação na forma adequada.

Como se constata dos autos a recorrente deduziu acção administrativa especial em que contestava a inscrição oficiosa na matriz de um parque eólico, inscrito officiosamente como prédio urbano, na categoria “outros”, e em que deduzia, a final, o seguinte pedido:

«Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis, deve, desde logo, a Administração fiscal ser notificada para a junção de todos os termos da avaliação do «prédio» em apreço que não foram disponibilizados à Autora, sendo, a final, a presente acção ser julgada procedente, por provada, e em consequência declarada a nulidade ou, pelo menos, anulados os seguintes actos do Chefe de Finanças de Cantanhede:

a) o acto notificado em 28 de Agosto de 2012 à Autora, através do ofício n.º 10135095 (acto de avaliação e fixação do valor patrimonial tributário do alegado «prédio» em € 2.301.400,00); e,

b) o acto ao acto referido em a) necessariamente subjacente e precedente (acto de inscrição na matriz do mesmo suposto «prédio»), praticado igualmente pelo Chefe de Finanças de Cantanhede e do qual teve conhecimento na mesma data (cfr. doc. n.º 1 em anexo); tudo com todas as consequências legais.»

A decisão recorrida partindo do entendimento de que «o art. 134.º do CPPT refere, expressamente e sem margem para qualquer dúvida, que «Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação, com fundamento em qualquer ilegalidade», e invocando ainda o disposto no n.º 3 do mesmo artigo que dispõe que «As incorrecções nas inscrições matriciais podem ser objecto de impugnação judicial, no prazo de 30 dias, desde que o contribuinte tenha solicitado previamente a correcção da inscrição junto da entidade competente e esta a recuse ou não se pronuncie no prazo de 90 dias a partir do pedido», concluiu ser patente o erro na forma de processo eleita pela demandante e conclui também não ser possível a convolação do processo na forma adequada, determinando o indeferimento liminar da petição inicial nos termos do artº 234-A do Código de Processo Civil (revogado) “por ocorrência de excepção dilatória insuprível”

Não conformada a A....., S.A vem interpor o presente recurso.

A base jurídica da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- No caso não há lugar à emissão de despacho liminar, sendo que só nesses casos o juiz terá a possibilidade de, desde logo, indeferir a petição inicial do autor.

- A Recorrente não questiona valores ou métodos de avaliação; ao invés, a Recorrente põe em causa a própria legitimidade da inscrição na matriz, avaliação e fixação do valor patrimonial tributário de suposto prédios, fim este que não é tutelado pelos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI ou pelo artigo 134.º do CPPT.

- A pretensão da Recorrente diz respeito à contestação da própria incidência de IMI (como tal, também de IMT ou Imposto do Selo), como pressuposto prévio à emissão quer do acto de inscrição, quer do acto de avaliação do prédio.

- Não cabendo no caso em apreço o recurso ao artigo 134.º, n.º 3 do CPPT, por não estarem reunidos os respectivos pressupostos de aplicação, o meio próprio para a impugnação do acto de inscrição na matriz do prédio em crise será a acção administrativa especial.

7.1 Do erro de julgamento de que padece o despacho de indeferimento liminar.

Como se viu a decisão recorrida concluiu ser patente o erro na forma de processo eleita pela demandante e conclui também não ser possível a convolação do processo na forma adequada, determinando o indeferimento liminar da petição inicial nos termos do artº 234-A do Código de Processo Civil (revogado) “por ocorrência de excepção dilatória insuprível”.

A recorrente alega que a petição inicial dos autos não só não deveria ter sido submetida ao juiz em momento anterior à citação do réu como não devia ter sido objecto de indeferimento liminar.

No que lhe assiste razão, sendo a decisão recorrida inteiramente merecedora das críticas que lhe são remetidas pela recorrente.

Com efeito de harmonia com o disposto no artº 81º do CPTA, recebida a petição, incumbe à secretaria promover officiosamente a citação da entidade pública demandada e dos contra-interessados para contestarem no prazo de 30 dias.

O CPTA adoptou, assim, a regra da oficiosidade das diligências destinadas à citação, que havia sido introduzida para o processo declaratório comum pela reforma da lei processual civil de 1995 (artigo 234.º do CPC).

Como excepção a esta regra a citação depende de prévio despacho judicial em determinadas situações específicas, nomeadamente nos casos considerados nos ns. 1 a 5 do artigo 82.º, em que a citação é efectuada mediante publicação de anúncio: (a) quando os contra-interessados sejam em número superior a vinte (em que o tribunal pode adoptar essa modalidade de citação); (b) quando esteja em causa um pedido de declaração da ilegalidade de uma norma (em que é exigível a publicação de anúncio da propositura da acção, a fim de permitir a intervenção no processo de eventuais interessados) e ainda nas situações em que seja requerida a citação urgente, nos termos do disposto no artigo 234.º, n.º 4, alínea f), do CPC, subsidiariamente aplicável ⁽¹⁾.

Ora no caso subjudice, como é manifesto, não se verifica nenhuma das situações que determinam a necessidade de despacho judicial prévio à citação, como de igual modo não se verifica nenhuma das situações de recusa da petição inicial pela Secretaria previstas no artº 80º do CPTA.

Os autos foram, no entanto, conclusos ao Juiz da primeira instância com base em dúvidas (não especificadas) que se teriam levantado à secretaria quanto à citação da entidade demandada (cf. fls. 168).

Tendo o Juiz de primeira instância proferido, nessa ocasião, a decisão sindicada de indeferimento liminar.

Não andou bem o tribunal a quo e por diversas razões.

Em primeiro lugar porque não havia lugar a despacho judicial prévio.

Depois porque, a haver despacho judicial prévio o juiz apenas poderia indeferir liminarmente a petição, quando o pedido fosse manifestamente improcedente, que não é, ou ocorressem, de forma evidente, excepções dilatórias insupríveis (artigo 234.º-A, n.º 1, do CPC), que não ocorrem.

Com efeito, e como vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo o indeferimento liminar só terá lugar quando for de todo em todo impossível o aproveitamento da petição inicial, isto tendo em atenção que o princípio da pronúncia sobre o mérito se sobrepõe a questões formais que não interfiram e ponham em causa o mesmo.

Assim, o despacho de indeferimento liminar só é admissível quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente e, razoavelmente indiscutível, que torne dispensável assegurar o contraditório [art. 3.º, n.º 3, do CPC ⁽²⁾] e inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, «quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial» - cf. neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.12.2014, recurso 567/12, de 26.09.2012, recurso 377/12, de 16.05.2012, recurso 212/12, de 12.01.2011, recurso 766/10 e de 24.02.2011, recurso 765/10, todos in www.dgsi.pt.

Ora no caso apreço, ao invés do que se sustenta no despacho sindicado, não consideramos de forma alguma patente ou manifesto o erro na forma de processo eleita pela demandante.

Bem pelo contrário, como este Supremo Tribunal Administrativo já por várias vezes afirmou, o acto de inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física, por ter sido qualificada como prédio, é imediatamente lesivo dado que provoca uma alteração e significativa na esfera jurídica da recorrente, conferindo-lhe a qualidade sujeito passivo de IMI e nessa qualidade o sujeitando a várias obrigações tributárias, incluindo a obrigação de imposto.

Daí que as eventuais ilegalidades decorrentes de tal acto prévio de inscrição oficiosa de prédio na matriz como prédio urbano da espécie “outros”, possam ser objecto de impugnação autónoma, através de acção administrativa especial.

Assim no Acórdão 1725/13 de 27.11.2013, que tratou de caso semelhante ao dos presentes autos ficou dito que «a inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física, por ter sido qualificada como prédio, reconduz-se a acto imediatamente lesivo dado que provoca uma alteração e significativa na esfera jurídica da recorrente, conferindo-lhe a qualidade sujeito passivo de IMI e nessa qualidade o sujeitando a várias obrigações tributárias, incluindo a obrigação de imposto».

E nos mesmo sentido se pronunciou o Acórdão 836/14, de 22 de Abril de 2015, publicado, tal como os demais, in www.dgsi.pt.

Também no Acórdão 1685/13, de 08.01.2014, este Supremo Tribunal Administrativo afirmou que as eventuais ilegalidades decorrentes do acto prévio de inscrição oficiosa de prédio na matriz como prédio urbano da espécie “outros”, podem ser objecto de impugnação autónoma, através de acção administrativa especial.

Como se sublinha naquele acórdão 1725/13 (...) da interpretação conjugada do n.º 3 do art. 134º do CPPT e do n.º 3 do art. 130º do CIMI, resulta um alargamento quanto aos fundamentos do pedido de correcção nas inscrições matriciais que podem ter por base quaisquer erros materiais que afectam a veracidade de características previamente definidas e demais dados respeitantes aos imóveis a inscrever nas respectivas matrizes.

Assim, considerando o caso dos autos, logo se conclui que não estamos perante uma situação de mero erro material com repercussão na veracidade da inscrições matricial, como é exigido pela análise

conjugada dos preceitos constantes daqueles referidos normativos, mas estamos, antes, perante uma questão jurídica que é prévia e respeita à qualificação jurídica dos factos tributários (cfr. o acórdão do STA, de 5/12/2012, proc. n.º 0830/12). Isto é, no caso, a inscrição matricial pressupõe a resolução da questão prévia da qualificação da natureza jurídica do prédio em causa, *rectius*, da realidade física em causa, nomeadamente quanto a saber se essa realidade (aerogerador) deve ser qualificada como prédio (urbano na espécie “outros”) em conformidade com a lei aplicável.

A recorrente não alega a existência de um mero erro material, mas sim um vício substancial, quanto à própria qualificação jurídica da realidade levada à matriz. Ora, como aponta o MP, afigura-se-nos que o acto em causa (o acto cuja suspensão de eficácia se pretende) é imediatamente lesivo, e que, como tal, pode a recorrente, querendo, sindicá-lo autonomamente, se o não quiser syndicar em sede de impugnação da liquidação do tributo. (Sobre esta faculdade alternativa, cfr. Jorge Lopes de Sousa, loc. cit., p. 470.)

Na verdade, aquele acto suspendendo não pode deixar de provocar uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, pois que lhe confere a qualidade de sujeito passivo de IMI e nessa qualidade passa a estar sujeita a várias obrigações tributárias, desde as declarativas e acessórias, até à obrigação de imposto, nos termos do disposto nos arts. 18º n.º 3 e 31º da LGT. Acrescendo que, a partir do momento em que a realidade física (aerogerador) aqui em causa está inscrita como prédio na matriz para efeitos fiscais, até os negócios relativos à sua transmissão se encontrem sujeitos a IMT/Imposto Selo.

A questionada inscrição da dita realidade física constituída pelo aerogerador, na matriz como prédio urbano, determina, portanto, lesividade efectiva e actual e não simplesmente hipotética, sendo que, como salienta o MP, dificilmente se compreenderia, também, que o legislador permitisse a sindicância directa e imediata (por via graciosa/contenciosa) de meras irregularidades materiais das matrizes e não de erros de qualificação das realidades inscritas, oficiosamente, nas mesmas matrizes, com imediata repercussão na esfera jurídica dos contribuintes. (fim de citação).»

Em suma, e como decorre de toda jurisprudência citada, a improcedência da pretensão da demandante, ora recorrente, não era tão clara e, razoavelmente, indiscutível, que justificasse um despacho de indeferimento liminar.

A decisão recorrida que assim não entendeu, não pode ser confirmada, pelo que procede o recurso.

8. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso e revogar da decisão recorrida, ordenando a baixa dos autos à 1ª instância, para, fixada a pertinente factualidade, se conhecer do mérito da causa, se a tal nada mais obstar.

Sem custas

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(¹) Cf., neste sentido, Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, ed. Almedina, pag. 528.

(²) Redacção então em vigor.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Objecto da Impugnação Judicial. Indeferimento de Reclamação Graciosa. Objecto Imediato. Objecto Mediato. Falta de Fundamentação.

Processo n.º 1021/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade A....., LDA, deduziu contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa que apresentara face à liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2004, bem como contra este acto de liquidação de imposto no montante de € 35.999,33.

1.1. Rematou as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a impugnação deduzida na sequência do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) referente ao ano de 2004, no montante de € 35.999,33.

B. Entende a Fazenda Pública que o tribunal a quo ao decidir pela procedência da impugnação com fundamento no vício da falta de fundamentação, invocado pela impugnante — uma vez que a decisão da reclamação graciosa não se pronunciou sobre os factos alegados no exercício de audição prévia — e considerando prejudicado o conhecimento dos vícios da liquidação impugnada, incorreu em erro de julgamento.

C. Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência, o processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa do indeferimento expresso de uma reclamação graciosa tem por objecto imediato esse mesmo indeferimento e por objecto mediato o acto de liquidação cuja anulação é visada a final, como se extrai da alínea c) do n.º 1 do art. 97º do CPPT. Ou seja,

D. Deduzida impugnação judicial do indeferimento de uma reclamação graciosa, tendo a impugnação judicial como objecto quer a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, quer o próprio acto de liquidação, cabe tão só ao Tribunal confirmar o indeferimento, mantendo-se o acto tributário impugnado; ou anular esse indeferimento, nomeadamente, como o considerou, por vício procedimental, mas, neste caso, tem o Tribunal de apreciar os vícios ou ilegalidades imputados ao acto de liquidação controvertido.

E. O Tribunal a quo ao decidir pela procedência da impugnação sem apreciar os vícios invocados do acto de liquidação controvertido, acarretará que a AT tenha que praticar novo acto de decisão da reclamação graciosa que poderá manter ou alterar o sentido decisório, após sanção do vício formal que o Tribunal julgou ocorrer, levando novamente a impugnante a deduzir nova impugnação judicial com os fundamentos anteriormente invocados ou até com novos fundamentos, o que desvirtuaria a intenção do legislador.

F. O legislador entendeu que a impugnação deveria abranger quer a decisão de reclamação graciosa, quer o acto de liquidação, pelo que a decisão da impugnação não poderá ser no sentido da AT ter de praticar novo acto decisório da reclamação graciosa, já que o tribunal está obrigado a conhecer dos vícios imputados ao acto de liquidação na impugnação.

G. Assim, havendo uma decisão de procedência por vício formal do procedimento da reclamação graciosa, não afectando aquele vício formal o acto de liquidação, ao ter concluído o Tribunal a quo como concluiu pela procedência da mesma, sem apreciar os vícios ou ilegalidades imputados ao acto de liquidação controvertido, incorreu em erro de julgamento de direito.

Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta sentença na parte que decide pela procedência da impugnação, e baixar à 1ª instância a fim de ser apreciado o mérito da mesma nos demais vícios invocados contra o acto de liquidação.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações, que conclui do seguinte modo:

1. Vem o presente recurso interposto, pela Fazenda Pública, da douta sentença de fls. 92/100 que julgou procedente a impugnação judicial deduzida a fls. 2/39.

2. Nessa impugnação judicial pede a Recorrida a anulação da liquidação adicional que lhe foi efectuada em IRC, ano de 2004, decorrente de uma acção inspectiva realizada em 2006, a que se reportam os autos.

3. O relatório elaborado na sequência da falada acção inspectiva determinou a liquidação adicional impugnada, tendo a ora Recorrida discutido inicialmente aquela liquidação mediante a apresentação de reclamação graciosa;

4. Indeferida a reclamação graciosa, a Recorrida impugnou judicialmente o despacho que a indeferiu e a liquidação adicional que igualmente discutira na reclamação graciosa.

5. Fixados os factos provados (fls. 94), a douta sentença sob recurso julgou a impugnação procedente por insuficiente fundamentação do acto impugnado (fls. 100).

6. No desenvolvimento da sua decisão e sobre o relatório da inspecção — em que se apoiou a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com a manutenção da liquidação impugnada — o Mm. Juiz “a quo” diz o necessário para que se perceba que os termos em que se mostra elaborado aquele relatório (e a decisão que o acolhe para indeferir a reclamação graciosa) não permitem ao Tribunal aperceber-se de qual seja o conteúdo real do acto impugnado, quer quanto aos seus pressupostos de facto quer de direito.

7. Não incorre, por isso, a douta sentença recorrida em erro de julgamento, como pretende a Recorrente nas conclusões B, C, D, E, F e G das suas alegações.

8. Julgando como julgou, a douta sentença de fls. 92/100 fez correcta interpretação da Lei e do Direito, não merecendo qualquer censura.

1.3. O Magistrado do Ministério Público junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, com a seguinte argumentação: «(...)

2. Emitindo parecer:

É especificamente quanto ao conhecimento que resulta ser ainda de efetuar quanto a outros vícios que não o de falta de fundamentação que foi firmada a jurisprudência citada pela recorrente constante, nomeadamente, do acórdão de 16-11-11 proferido no recurso n.º 723/11.

Contudo, o decidido pela dita jurisprudência parece pressupor a existência de vício procedimental específico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o que não é o caso ora em apreciação.

Com efeito, conforme ponto E) dos factos dados como provados, resulta que o despacho a ordenar a tributação por correções de natureza aritmética ao lucro tributável da impugnante quanto ao exercício de 2004 foi de concordância com o relatório de inspeção. E se na sentença proferida se julgou o mesmo “confuso, nada esclarecedor e nada fundamentado, no que se refere à hipotética existência de correções aritméticas (...)”, parece não resultarem dúvidas quanto àquele vício afetar também o acto de liquidação.

Aliás, refere-se ainda na mesma ter sido efetuada a tributação por métodos indiretos, relativamente ao que no n.º 4 do dito art. 77º da L.G.T. se encontram previstas acrescidas exigências de fundamentação.

A ser assim, não é de impedir que se tivesse conhecido da falta de fundamentação, apesar de tal se tratar de um vício de forma e de ser, em regra, gerador de anulabilidade, nos termos previstos no art. 135º n.º 2 do CPA, subsidiariamente aplicável.

Com efeito, é entendimento jurisprudencial que, podendo a falta de fundamentação condicionar a apreciação dos demais, não é de pôr em causa o decidido quanto ao não conhecimento de outros vícios — assim, em face do previsto no art. 57º n.º 2 da LPTA, que tem paralelo com o previsto no dito art. 124º do CPPT, decidiu já assim também o STA que “quando ao acto recorrido é imputado que por deficiente externalização dos seus motivos não permite apreender os respectivos pressupostos de facto e de direito que determinaram a sua prolação”, por acórdão de 22-6-04, no proc. n.º 2068/02, da 1.ª secção. (...)»

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

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

A. A Impugnante “A....., Lda” foi objecto de uma inspecção tributária que começou a 22 de Março de 2006 e terminou a 11 de Outubro de 2006, de âmbito parcial e abrangendo IRC e IVA nos exercícios de 2003 e 2004 - cfr. fls. 30 do processo de reclamação graciosa;

B. A actividade da Impugnante compreende a intermediação entre empresas confeccionadoras de têxteis e calçado com potenciais clientes — cfr. fls. 30 do processo de reclamação graciosa e artigo 2 da P.I.;

C. Concluída a inspecção referida em A), foi a Impugnante notificada do projecto de relatório para, querendo exercer o seu direito de audição prévia — cfr. fls. 22 do processo de reclamação graciosa;

D. A Impugnante exerceu o seu direito de audição prévia, cujo teor se considera aqui integralmente reproduzido - cfr. fls. 19;

E. A 23 de Novembro de 2006 foi proferido despacho de concordância com as correções constantes do Relatório de Inspeção Tributário, o qual se considera aqui integralmente reproduzido, e do qual resultaram para o exercício de 2004 correções de natureza aritmética ao lucro tributável no valor de € 173.244,45 (cento e setenta e três mil e duzentos e quarenta e quatro euros e quarenta e cinco centimos) — cfr. fls. 27 a 62 do processo de reclamação graciosa;

F. Pela carta sob registo n.º RM 046174201PT foi a Impugnante notificada do Relatório referido em E) — cfr. fls. 24 e 25 do processo de reclamação graciosa;

G. No seguimento da Inspeção Tributária, foi o Impugnante notificado da liquidação adicional n.º 2006 8310040344 de IRC de 2004 no montante a pagar de € 37.755,50 (trinta e sete mil e setecentos e cinquenta e cinco euros e cinquenta centimos) — cfr. fls. 18;

H. A Impugnante apresentou reclamação graciosa a 29 de Maio de 2007 da liquidação referida em G), dando-se aqui por integralmente reproduzido todo o seu teor - cfr. fls. 3 do processo de reclamação graciosa;

I. A 07 de Setembro de 2009 foi proferido projecto de indeferimento da reclamação, o qual foi notificado à impugnante, sendo concedido a esta o direito de usar do direito de audição prévia - cfr. fls. 139 a 144 do processo de reclamação graciosa;

J. No seguimento de notificação para tal, a Impugnante exerceu o seu direito de audição prévia, dando-se aqui integralmente reproduzido todo o seu teor — cfr. fls. 145 a 165;

K. A 27 de Setembro de 2007 foi proferida decisão de indeferimento da reclamação graciosa referida em H), considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor — cfr. fls. 186 a 189;

L. Pelo ofício 76580 de 01 de Outubro de 2007, foi a Impugnante notificada da decisão referida em K) — cfr. fls. 190 a 192 do processo de reclamação graciosa;

M. Os presentes autos deram entrada a 17 de Outubro de 2007 - cfr. fls. 2.

3. O presente recurso vem interposto da sentença que julgou procedente, por vício de falta de fundamentação, a impugnação judicial deduzida na sequência de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra acto de liquidação adicional de IRC.

Neste recurso, a Fazenda Pública não põe em causa o decidido no que concerne à verificação do aludido vício formal de falta de fundamentação, mas pretende que o julgador retire as devidas consequências da coexistência de um objecto imediato e de um objecto mediato neste processo de impugnação judicial: o acto tributário de indeferimento da reclamação graciosa, e o acto tributário de liquidação do imposto.

Com efeito, segundo a Recorrente, o vício de falta de fundamentação que determinou a procedência da impugnação reporta-se ao acto de indeferimento da reclamação graciosa, pelo que o Mm^o Juiz não devia ter julgado, como julgou, prejudicada a análise da restante matéria alegada e que envolvia questões de legalidade do acto de liquidação de imposto. E é nesse contexto que vem defender que o tribunal a quo incorreu em erro de julgamento ao ter considerado prejudicado o conhecimento dos vícios da liquidação impugnada, chamando à colação a posição jurisprudencial segundo a qual, nestas situações, anulado o indeferimento da reclamação por vício procedimental desta, cabe ao tribunal conhecer dos vícios imputados ao acto de liquidação do imposto.

A questão que se coloca é, pois, a de saber se tendo-se decidido pela procedência da impugnação instaurada na sequência e por causa do indeferimento expresso de reclamação graciosa, com fundamento em vício de falta de fundamentação, tinha o julgador de conhecer dos demais vícios.

Vejam os.

É inquestionável que constitui entendimento jurisprudencial pacífico e reiterado que a impugnação judicial que se segue a decisão de reclamação graciosa apresentada contra um acto de liquidação tem por objecto imediato o acto decisório da reclamação e por objecto mediato o acto de liquidação em si, conforme, aliás, se extrai da alínea c) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT. E anulado o indeferimento da reclamação por vício procedimental desta, cabe ao tribunal conhecer dos restantes vícios imputados ao acto de liquidação, uma vez que este é competente para conhecer, em tal impugnação, quer do indeferimento da reclamação quer dos vícios imputados à liquidação (acórdãos do STA de 16.06.2004, no proc. n.º 01877/03, de 28.10.2009, no proc. n.º 0595/09, de 18.05.2011, no proc. n.º 0156/11, de 16.11.2011, no proc. n.º 0723/11, de 18.06.2014, no proc. n.º 01942/13).

No caso ora em análise, decorre do teor da petição inicial que a impugnação foi deduzida não só contra o acto de indeferimento da reclamação, como, também, contra «a liquidação que lhe foi feita em IRC, ano de 2004, que apurou um imposto a pagar de € 35.999,33, com a finalidade de obter a anulação dessa liquidação, atacando quer os vícios de que enferma a liquidação quer os vícios da decisão dada sobre a reclamação graciosa.» - cfr. fls. 1 e 2 da petição. E os vícios imputados a esses dois actos são os seguintes: (i) vício de forma por falta de fundamentação, (ii) vício de violação lei por erro na forma de determinação da matéria tributável, (iii) vício de violação de lei por privação da utilização do pedido de revisão da matéria tributável previsto nos arts. 91º a 94º da LGT.

Na sentença recorrida, depois de se terem identificado os aludidos vícios e de se ter explicado que «todas as questões suscitadas pela Impugnante se mostram interligadas», julgou-se, no que toca ao vício de falta de fundamentação, que a decisão de indeferimento da reclamação se encontrava alicerçada no relatório de inspeção tributária que lhe subjaz, relatório onde se enunciam meras correcções de natureza aritmética ao lucro tributável, mas que tanto essa decisão como este relatório «se mostram claramente insuficientes para explicar o porquê da decisão que foi tomada e não outra», sendo que «o próprio Relatório surge confuso, nada esclarecedor, e nada fundamentado, nomeadamente no que se refere à hipotética existência de correcções aritméticas, quando se está, também na opinião do Tribunal, perante a utilização de métodos indirectos, de avaliação indirecta para fixação da matéria colectável.»

Ou seja, o Mm^o Juiz julgou que o relatório da inspeção tributária – que constitui o suporte formal fundamentador tanto do acto tributário de liquidação como do acto tributário de indeferimento da reclamação – era confuso, nada esclarecedor e nada fundamentado. Pelo que, como bem refere a ora Recorrida, é concludente, na sentença recorrida, o argumento de que o vício de insuficiente fundamentação - provocado pelas fragilidades e insuficiências daquele relatório – se propagou tanto ao acto final do procedimento para liquidação do imposto (o acto de liquidação em si), como ao procedimento gracioso que conduziu ao acto final de indeferimento da reclamação.

Ou, como refere o Digno Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer, tendo em conta que o despacho a ordenar a tributação por correcções de natureza aritmética ao lucro tributável da impugnante foi de concordância com o relatório de inspeção, e que, por isso, a base fundamentadora do acto de liquidação é a que consta desse relatório, e tendo em conta que a sentença considerou esse relatório “confuso, nada esclarecedor e nada fundamentado, no que se refere à hipotética existência de correcções aritméticas”, não restam dúvidas de que o vício de falta de fundamentação também contamina e afecta o acto de liquidação impugnado.

Donde decorre que a tese da Recorrente, segundo a qual o tribunal “a quo” terá declarado procedente a impugnação somente por vício formal de falta de fundamentação do acto de indeferimento da

reclamação, não corresponde ao teor da decisão recorrida. Aliás, a lógica decisória do tribunal “a quo” é justamente a inversa, por dela decorrer que idêntico vício também afecta a liquidação do imposto, determinando a sua anulação.

Em suma, ao decidir pela procedência da impugnação, o pedido e causa de pedir da pretensão anulatória da liquidação foi analisado e decidido, ficando apenas prejudicado o conhecimento dos vícios de violação de lei que a esse acto também haviam sido imputados.

Termos em que não podem deixar de improceder as conclusões do recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas a cargo da Recorrente.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Remanescente da taxa de justiça. Recurso. Oportunidade. Pagamento.

Sumário:

Decorre da conjugação do n.º 9 do artigo 14.º do Regulamento das Custas Processuais com o n.º 2 do artigo 1.º do mesmo diploma legal que a notificação para pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no recurso deve ter lugar com a notificação do Acórdão que pôs termo ao recurso, ainda que este, dado que anulou a sentença recorrida por dífice instrutório, não tenha posto termo à causa.

Processo n.º 1075/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banco A..., SA.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, notificada da nossa decisão de indeferimento que recaiu sobre o requerimento por si apresentado ao abrigo do disposto nos n.ºs. 5 e 6 do artigo 157.º do CPC, em que reclamou do acto da secretaria judicial que lhe solicitou que procedesse ao pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no recurso, na sequência do Acórdão constante de fls. 325 a 356 dos autos, que concedeu provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 31 de Janeiro de 2013 -que julgara procedente a impugnação contra si deduzida-, revogando a sentença recorrida no segmento impugnado e ordenando a baixa dos autos para conhecimento das restantes questões cujo conhecimento se considerou prejudicado, vem, nos termos de fls. 415 e ss dos autos, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 652.º do CPC, reclamar para a conferência de tal decisão.

Alegou e apresentou as seguintes conclusões:

35. A FP entende que o 2.º parágrafo da notificação, na parte em que a notifica para proceder ao pagamento do remanescente, deveria ser dado sem efeito, porquanto, aquela notificação para pagamento não foi feita de decisão que pusesse termo ao processo [como preconizado no n.º 9 do art.º 14.º do RCP].

36. A notificação nesta fase [cfr. doutrina citada nesta peça], apenas se justifica pelo facto da parte vencedora poder pedir custas de parte à parte vencida [nos termos dos art.ºs 25.º e 26.º do RCP].

37. Ou seja, nos processos onde é devido remanescente, o tribunal, com a decisão que ponha termo ao processo, notifica a parte vencedora para pagar o remanescente [art.º 14.º n.º 9 do RCP], sendo que, quanto à parte vencida, esta apenas irá pagar o remanescente na conta a final [razão pela qual não é notificada nesta fase para pagamento de remanescente].

38. A notificação à parte vencedora para pagar o remanescente da taxa de justiça justifica-se porque, efectuado esse pagamento, poderá a parte (até 5 dias após o transito em julgado da decisão, nos termos do n.º 1 do art.º 25.º do RCP) exigir o seu reembolso através de custas de parte.

39. In casu, a notificação efectuada para pagamento do remanescente da taxa de justiça não deveria ter sido feita, porquanto, a decisão do douto tribunal de 29 de Outubro de 2014 havia ordenado a baixa

dos autos ao tribunal a quo, ou seja, ainda não há parte vencedora nem vencida [aliás, não havendo parte vencedora nem vencida, não se percebe porque razão a FP foi notificada para pagar remanescente e a Impugnante não].

40. Sendo que, como resulta dos autos e é facto, a decisão aqui em crise não pôs termo ao processo, porquanto o processo continuará na 1ª instância.

41. Desta forma, a vingar o entendimento preconizado no despacho aqui recorrido, a FP seria notificada, enquanto parte vencedora do processo, ficando, desta forma e desde já, legitimada para pedir custas de parte à Impugnante [parte vencida no entendimento do despacho recorrido].

42. Em função do exposto, a referida notificação não tem razão de ser, porquanto, a decisão ainda não pôs termo ao processo, logo, ainda não é o momento para pedir custas de parte.

Termos pelos quais se requer que seja deferida a presente reclamação e, conseqüentemente, se revogue o despacho do Exm.º Sr. Relator de 25 de Fevereiro de 2015, sendo proferido acórdão que dê sem efeito o 2.º parágrafo da notificação efectuada em 03 de Novembro de 2014, na parte em que notifica a FP para proceder ao pagamento do remanescente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A questão que a reclamante traz agora à nossa apreciação já foi anteriormente decidida por este Supremo Tribunal em sentido contrário ao propugnado pela recorrente, não se vendo agora que se deva decidir de modo diferente, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 8º, n.º 3 do Código Civil, seguiremos de perto o que se escreveu no acórdão proferido no rec. n.º 0398/12, com data de 26/11/2014:

“Da reclamação do acto da secretaria judicial: oportunidade do pagamento do remanescente da taxa de justiça

Aquando da notificação do Acórdão proferido nos presentes autos ao mandatário da recorrente, este foi ainda notificado para: «(...) no prazo de 10 dias proceder ao pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no recurso, devendo juntar ao processo o respectivo documento comprovativo no prazo cinco dias posteriores à data do pagamento – cfr. artigos 14.º, n.º 9 e 6.º, n.º 7, ambos do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo decreto-Lei n.º 24/2008, de 26 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, e artigo 22.º n.º 3 da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril.» (cfr. fls. 654 dos autos).

É deste acto que a recorrente reclama ao abrigo do n.º 5 do artigo 157.º do CPC, qualificando-o de intempestivo, por precoce, atento a que o Acórdão proferido nos autos ordenou a baixa do processo à 1.ª instância para ampliação do probatório e prolação de nova decisão, daí que entenda, com JOEL TIMÓTEO RAMOS PEREIRA, que a notificação para pagamento do remanescente apenas devia ter lugar após a última decisão, com trânsito em julgado, do processo.

Não lhe assiste, porém, razão.

Dispõe o n.º 9 do artigo 14.º do RCP (Oportunidade do pagamento) que: «Nas situações em que deva ser pago o remanescente nos termos do n.º 7 do artigo 6.º e o responsável pelo impulso processual não seja condenado a final, o mesmo deve ser notificado para efectuar o referido pagamento, no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão que ponha termo ao processo», dispondo por sua vez o n.º 2 do artigo 1.º do mesmo diploma legal que: «Para efeitos do presente Regulamento, considera-se como processo autónomo cada acção, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem a uma tributação própria».

Assim, sem prejuízo da consideração que nos merece a posição sustentada pelo recorrente, parecem-nos que resulta dos transcritos preceitos legais que a notificação para pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no recurso deve ter lugar com a notificação da decisão que pôs termo ao recurso, ou seja, in casu, com a notificação do Acórdão proferido nos autos, que pôs termo ao recurso, embora não tenha posto termo à causa pois que o Acórdão proferido anulou a sentença recorrida e ordenou a baixa dos autos para prolação de nova decisão, após a necessária ampliação do probatório fixado. Se da sentença que venha a ser proferida vier a ser interposto novo recurso, haverá então, designadamente para efeitos de custas - mas não apenas para este efeito - um novo processo autónomo e não uma renovação da instância de recurso, razão pela qual se entende que bem andou a secretaria ao notificar para o pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual do recorrente, não sendo merecedora de qualquer censura.”.

Das alegações desta reclamação que nos vem dirigida não resultam argumentos de autoridade ou suficientemente convincentes para que agora se possa alterar o decidido, uma vez que está conforme à doutrina que este Supremo Tribunal tem seguido em casos semelhantes; e não logrando a recorrente em argumentar de forma a que se altere tal doutrina, a mesma tem que se manter, pelo que, a reclamação improcede.

Pelo exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação apresentada pela Fazenda Pública.

Custas pela reclamante, fixando-se a t.j. em 3 Ucs.

D.n.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.**Assunto:**

Recurso por oposição de julgados. Propinas. Taxa. Prescrição.

Sumário:

- I — A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o STA (n.º 5 do artigo 280.º do CPPT).*
- II — A propina constitui uma taxa à luz da tipologia consagrada no artigo 4.º da LGT, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado nesta lei, não só por força do n.º 2 do seu artigo 3.º, que a inclui na categoria de “tributos”, como por força do seu artigo 1.º, onde se preceitua que esta Lei regula “as relações jurídico-tributárias”.*
- III — Assim sendo, a propina está sujeita ao prazo de prescrição de oito anos previsto no artigo 48.º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do artigo 306.º do CCivil e não pode classificar-se como um “tributo periódico”, constituindo, antes, um “tributo de obrigação única”, cujo prazo de prescrição se inicia, por isso, na data em que o facto tributário ocorre (artigo 48.º, n.º 1, da LGT).*
- IV — O respectivo facto tributário substancia-se, não no acto de matrícula ou de inscrição, mas na frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo. E, assim, tal facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.*

Processo n.º 1145/13-30.

Recorrente: Universidade de Coimbra.

Recorrido: A.....

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Universidade de Coimbra interpõe recurso jurisdicional da sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou procedente a oposição que A..... deduziu à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida proveniente da falta de pagamento de propina respeitante ao ano lectivo de 2003/2004, julgando extinta, por prescrição, a dívida exequenda.

1.2. Terminou a alegação de recurso formulando as conclusões seguintes:

1. Vem o presente recurso interposto pela recorrente Universidade de Coimbra da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra nos autos em epígrafe, sentença que considerou procedente a oposição à execução deduzida pelo oponente A..... considerando extinto, por prescrição, o crédito exequendo, nos termos do artigo 204.º n.º 1 d) do CPPT.

2. Entende a ora recorrente, com todo o respeito pela instância jurisdicional, que o Tribunal a quo julgou indevidamente a questão suscitada na oposição à execução, relativamente ao enquadramento jurídico das propinas.

3. **O Tribunal a quo fundamentou a sua decisão considerando que a propina cobrada pela exequente é um preço e posto que é, portanto, um preço, aplica-se à propina exequenda, sem dúvida, o prazo de prescrição do artigo 317.º a) do CC - dois anos - e o dies a quo é o que resultar do artigo 306.º n.º 1 do mesmo código.**

4. **A sentença recorrida, ao enquadrar as propinas no conceito de preços e não de taxas, aplicando-lhe o prazo prescricional do artigo 317.º a) do CC (dois anos) vai no sentido oposto a outras, proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo, por Tribunais Fiscais de primeira instância e pelo Tribunal Constitucional.**

5. Com efeito, o douto acórdão do STA de 12/12/1996 refere o seguinte: *As propinas são um tributo com a natureza de taxa. Na verdade, trata-se da contrapartida específica devida pela prestação do serviço público de ensino, traduzindo-se em receitas de direito público.*

6. Igual entendimento, *ipsis verbis*, está plasmado nos acórdãos do STA de 26/06/1997, 23/10/1997 e 16/10/1997.

7. Outrossim, no acórdão de 04/11/1997 proferido pelo STA, foi decidido que *As propinas, que são receitas das Universidades, têm a natureza de taxas, cuja finalidade é a de atribuir aos utentes o pagamento de parte das despesas do ensino universitário.*

8. O plenário do Tribunal Constitucional, no Acórdão 148/94, proferido no processo n.º 530/92, entendeu o seguinte:

(...) não pode perder-se de vista o horizonte económico, pois está em jogo um pagamento da parte do consumidor do ensino superior como contrapartida da prestação desse ensino, que é um bem misto, proporcionando simultaneamente dois tipos de benefícios: o privado, a favor do consumidor, o público, favorecendo a comunidade em geral, atenta a afirmação constitucional do «desenvolvimento da personalidade», do «progresso social», das «necessidades em quadros qualificados» e da «elevação do nível educativo, cultural e científico do País» (...).

9. Ou seja, a prestação do serviço público de ensino, prestado pela exequente tem uma dupla dimensão: privada, para o aluno e pública, para a sociedade.

10. Por outro lado, de acordo com a Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto, lei de Bases de Financiamento do Ensino Superior, alterada pela Lei n.º 49/2005 de 30 de Agosto e pela Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro, **as instituições de ensino superior prestam um serviço de ensino que deve ser qualitativamente exigente e ajustado aos objectivos que determinaram a sua procura pelos estudantes, os quais devem demonstrar mérito na sua frequência e compartilhar nos respectivos custos. Esta comparticipação nos cursos conferentes de grau constitui uma taxa de frequência designada por propina.**

11. Cita-se ainda o douto acórdão dos Juízos Liquidatários do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na sentença proferida no âmbito do processo n.º 494/05.8BEPRT, *A propina que o Impugnante pagou a 15 de Dezembro de 2004 corresponde e refere-se àquela inscrição e frequência do referido curso. Dada a sua função de contrapartida pelo acesso a tais serviços semi-públicos, fixada por decisão de autoridade e com uma função de cariz não economicamente funcionalizado, arts. 1.º e 6.º n.º 1 da Lei 20/92 de 14 de Agosto, tem subjacente uma certa ideia de sinalagmaticidade, pelo que dúvidas não há que reveste a natureza de taxa, incluindo-se na alusão que o art. 1.º do Código de Processo Tributário faz a direitos de natureza parafiscal, em que se acolhe a enunciação da sua génese e função, referida no art. 1.º n.ºs 1, 2 e 3 da Lei acima citada: devidas pelos alunos inscritos nos cursos das instituições de ensino superior público, cujo produto lhes pertence e se destina a ser prioritariamente afecto à prossecução da sua acção social escolar e à sua política de sucesso educativo (...).*

12. Ou seja, dúvidas não restam que a propina reclamada pela exequente ao oponente se enquadra no texto do n.º 2 do art. 4.º da LGT que estipula que as taxas *assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares*, tal como decidido pelo STA (tribunal superior) nos cinco dos acórdãos supra mencionados, que podem ser consultados em www.dgsi.pt.

13. Ao contrário do que que consta na decisão recorrida, a subida dos preços das propinas nos últimos anos não traduz uma visão economicista do ensino público por parte das instituições de ensino superior público, destinada à obtenção de lucro, mas são antes o reflexo de políticas governativas destinadas à diminuição da despesa com a educação.

14. Ao contrário das universidades privadas, cuja intenção única é a obtenção de lucro, nas instituições de ensino superior público o objectivo é o de *prossecução da sua acção social escolar e política de sucesso educativo.*

15. Assim, pelas razões invocadas, a decisão recorrida está em oposição com os acórdãos do STA de 04-11-1997, proferido no processo n.º 041931, de 12/12/1996, proferido no processo n.º 040573, de 16/10/1997, proferido no processo n.º 042123, de 04/12/1997 proferido no processo n.º 042602, 23/10/1997, proferido no processo n.º 042288, de 26/06/1997, proferido no processo n.º 041930, do plenário do Tribunal Constitucional, no Acórdão 148/94, proferido no processo n.º 530/92, e mesmo pelos Juízos Liquidatários do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na sentença proferida no âmbito do processo n.º 494/05.8BEPRT **definem a propina como “taxa”**, sendo-lhe, por essa razão, aplicável o regime da prescrição previsto na LGT e não o regime do Código Civil.

16. Nestes termos e nos melhores de Direito, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a dita sentença recorrida na parte em que considera a dívida exequenda como um preço e o prazo prescricional o previsto na alínea a) do artigo 317.º do Código Civil e proferir-se acórdão que considere a dívida reclamada pela aqui recorrente nos presentes autos como uma taxa, nos termos do n.º 2 do art. 4.º da LGT e o prazo de prescrição o do art. 48.º do mesmo diploma legal e em consequência considere improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

1.3. Contra-alegou o recorrido, pugnando pela confirmação do julgado e formulando as Conclusões seguintes:

1. Não se considerando a propina com um preço, o que só por mera cautela de patrocínio se admite,

2. As propinas em causa referem-se ao ano lectivo 2003/2004, que eram devidas até ao final de Outubro do respectivo ano lectivo, em conformidade com o Regulamento da Universidade de Coimbra (n.º 1 do artigo 12.º do Regulamento 679/2010).

3. No referido Regulamento, está claramente indicado que “a propina deve ser paga de uma só vez até ao último dia de Outubro do respectivo ano lectivo”.

4. A obrigação venceu-se no dia 31 de Outubro de 2004.

5. O facto gerador do tributo corresponde à inscrição do aluno em data de 30-10-2003.

6. Foi considerado como provado e não contestado pelo recorrente, que o recorrido foi citado em 10/12/2012.

7. Decorreram mais de quatro anos desde a data do seu vencimento.

8. Deste modo o direito de liquidar o tributo em causa, nos termos do n.º 1 do artigo 45.º da LGT, encontra-se caducado, caducidade essa que se invocou na oposição à execução e que agora se invoca, nos termos do artigo 204.º 1 e) do CPPT.

9. Além disso, decorreram mais de oito anos sobre a data do facto gerador do tributo.

10. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 48.º da LGT, as obrigações tributárias prescrevem no prazo de 8 anos a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

11. Sendo o pagamento das propinas um tributo de obrigação única, o prazo de prescrição da dívida tributária conta-se a partir da data de vencimento indicada em lei especial.

12. A propina, a considerar-se uma taxa, nasce de um acto voluntário do aluno - a inscrição - tem incidência sobre um ciclo anual - é um tributo instantâneo e não se renova periodicamente.

13. Deste modo, encontra-se também prescrita a dívida em referência, nos termos do artigo 204.º 1 d) do CPPT.

Termos em que,

Deve ser negado provimento ao presente recurso por prescrição do crédito exequendo.

Assim não se entendendo,

Deve ser admitida a ampliação do objecto do recurso e ser considerada provada a citação do recorrido unicamente em 10/12/2012 e declarada a caducidade do direito de liquidar as propinas relativas ao ano lectivo 2003/2004 e a prescrição da dívida.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«1. As propinas integram a espécie tributária taxas, correspondendo à contraprestação devida pelos estudantes em consequência da prestação do serviço público de ensino superior público durante o correspondente ano lectivo (art. 4.º n.º 2 LGT; no sentido desta qualificação jurídico tributária acórdãos STA-SCA 12.12.1996 processo n.º 40.573; 26.06.1997 processo n.º 41.930; 16.10.1997 processo n.º 42.123; 23.10.1997 processo n.º 42.288; 4.11.1997 processo n.º 41.931; 4.12.1997 processo n.º 42.602/acórdão Plenário Tribunal Constitucional n.º 148/94, 8.02.1994).

Da natureza tributária da propina resulta a aplicação do prazo de prescrição de 8 anos, sendo de excluir o prazo de prescrição de dois anos do regime civilista (art. 48.º n.º 1 LGT/art. 317.º alínea a) CCivil).

A prescrição está sujeita ao princípio da legalidade tributária da reserva de lei formal, como garantia dos contribuintes em matéria de impostos e de taxas (arts. 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 alínea i) CRP; arts. 3.º n.º 2 e 8.º n.º 2 alínea a) LGT); a aplicação deste princípio exclui a interpretação analógica das normas reguladoras do regime da prescrição, embora permita a aplicação subsidiária do regime do CCivil - art. 2.º alínea d) LGT (cf. Diogo Leite de Campos/ Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária comentada e anotada* 4.ª edição 2012 p. 392).

As propinas constituem um tributo duradouro (não necessariamente periódico) cujo facto tributário, gerador da obrigação tributária, tem uma extensão temporal coincidente com o respectivo ano lectivo.

2. No caso concreto da relevância das considerações precedentes extraem-se as consequências seguintes:

a) exclusão da aplicação da norma constante do art. 48.º n.º 1 LGT quanto ao início da contagem dos prazos de prescrição, porque expressamente prevista apenas para impostos periódicos e impostos de obrigação única;

b) aplicação do princípio geral de direito plasmado na norma constante do art. 306.º n.º 1 CCivil (o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido);

c) início da contagem do prazo de prescrição a partir do termo do **ano lectivo** de 2003/2004 (em Maio 2004 ou Junho 2004); e não a partir do termo do **ano civil** em que se verificou o facto tributário (como se sustenta no parecer solicitado pela Universidade e Coimbra, fls. 45/58).

d) coexistência do decurso do prazo de prescrição com o decurso do prazo para pagamento voluntário da taxa, cujo termo confere ao credor o direito à realização coactiva da prestação por via da instauração de execução (art. 817.º CCivil);

e) decurso do prazo de prescrição de 8 anos iniciado em 1 junho 2004 ou 1 julho 2004) antes da citação do devedor, com abstracta eficácia interruptiva do prazo, em 10 dezembro 2012 (factos provados n.ºs 3/4; art. 49º n.º 1 LGT).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Suscitada, entretanto, pelo relator, no despacho de fls. 131, a questão da eventual não admissão do recurso, face à invocação de oposição da sentença recorrida com o decidido numa sentença do TAF de Coimbra e com vários acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do STA e do Tribunal Constitucional, o recorrido veio alegar a inadmissibilidade do recurso e a recorrente veio indicar e juntar cópia das sentenças proferidas em diversos Tribunais Tributários (TAF de Coimbra, Aveiro e Braga) nos procs. n.ºs. 755/13.2BEBRG, 38/13.8BEAVR, 757/12.6BECBR, 26/13.4BECBR, 440/13.5BECBR e 722/12.3BECBR, que alegadamente deram solução divergente da adoptada na sentença recorrida quer quanto à natureza jurídica da propina (taxa e não preço), quer quanto à questão da prescrição da obrigação jurídica emergente de propinas.

1.6. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

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

1 - Com base em certidão de dívida datada de 2 de Julho de 2012 e subscrita pelo Reitor Magnífico da Universidade de Coimbra cuja cópia a fs. 16 dos autos (papel) aqui se dá por inteiramente reproduzida, no serviço de Finanças de Coimbra I foi instaurada a execução fiscal n.º 0728201201106880 para cobrança de uma dívida de propinas relativas à frequência da Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra, pelo Oponente, no ano lectivo de 2003/4, no valor de 620,52 €, composto de 463,58 € da propina mais 156,94 € de juros de mora.

2 - Em 30/10/2003, por meio da plataforma informática, utilizando os dados de acesso fornecidos pela Universidade, o oponente inscreveu-se em três cadeiras da licenciatura em História, variante História da Arte da Faculdade de Letras, para o ano lectivo de 2003/2004. (doc. 3 da contestação).

3 - Pelo despacho de 10/12/2012, cuja cópia a fs. 18 aqui se dá como reproduzida, foi ordenada a citação do oponente para os termos da execução.

4 - A citação foi efectuada na mesma data, conforme mandado e nota de fs. 18 e 19.

3. Atentando nas Conclusões das alegações e das contra-alegações do recurso, a questão que no essencial importa decidir reconduz-se à de saber se a sentença recorrida sofre de erro de julgamento ao ter julgado prescrita a dívida exequenda (proveniente de propinas devidas à Universidade de Coimbra).

3.1. Previamente, porém, importa considerar o seguinte:

A sentença recorrida foi proferida em 9/4/2013 e até à alteração introduzida no art. 105º da LGT pela Lei n.º 82-B/2014, de 31/12 (OE 2015) a alçada dos tribunais tributários de 1ª instância estava fixada em 1.250,00 Euros (correspondente a 1/4 da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância (5.000,00 Euros).

Assim, não ultrapassando o valor da causa (658,00 Euros) um quarto da alçada então fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância, em princípio não seria admissível o recurso.

Daí que o mesmo haja sido interposto ao abrigo do regime contido no n.º 5 do art. 280º do CPPT, previsto para os casos em que sendo o valor da causa inferior a tal alçada, a decisão recorrida perflha solução oposta à adoptada em mais de três sentenças de tribunal de igual grau ou à adoptada em decisão de tribunal de hierarquia superior.

Trata-se, portanto, de um recurso que, verificando-se os respectivos requisitos (que as decisões em confronto perfilhem «solução oposta» estando em causa o «mesmo fundamento de direito» e na «ausência substancial de regulamentação jurídica») segue a tramitação dos recursos previstos no art. 280º do CPPT, com a disciplina constante dos artigos seguintes (281º e 282º) e não já a tramitação prevista no art. 284º do mesmo CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, uma fase processual de alegações tendentes a demonstrar a existência da oposição de julgados seguida de despacho judicial de apreciação sobre a existência dessa oposição.

E como se pondera no recente acórdão deste STA, de 22/4/2015, proferido em julgamento ampliado realizado ao abrigo do art. 148º do CPTA, no recurso n.º 1957/13 «*Ao recorrente basta, pois, afirmar, no requerimento de interposição do recurso e com vista a vê-lo admitido, que interpõe o recurso ao abrigo da norma contida no n.º 5 do artigo 280º, evocando a existência de arestos que suportam a oposição de julgados que o preceito desenha e define, de forma a viabilizar a pronúncia judicial sobre a admissibilidade legal do recurso, sendo que, no caso de não proceder imediatamente à junção de cópia desses arestos, deve o Juiz convidá-lo a fazê-lo antes da pronúncia judicial sobre a admissibilidade do recurso.*

Pelo que, uma vez proferido despacho de admissão do recurso nos termos indicados e requeridos, o recorrente não está obrigado a retomar essa matéria da admissibilidade do recurso nas alegações e conclusões do recurso que posteriormente tem de apresentar nos termos previstos no n.º 3 do artigo 282º

do CPPT» não podendo o Tribunal «recusar o conhecimento do recurso com fundamento no teor das conclusões do recorrente, particularmente por estas se cingirem a referenciar um acórdão do STA sobre a questão da prescrição de obrigações tributárias aduaneiras e que não pode servir de fundamento para sustentar uma oposição de julgados com a decisão recorrida.»

No entanto, uma vez que a decisão de admissão do recurso não vincula o tribunal superior, importa aferir se efectivamente existe a invocada oposição de julgados, tendo em conta que entretanto a recorrente juntou aos autos cópias de seis sentenças proferidas por diversos tribunais tributários de 1ª instância (e que correspondem às certidões que foram juntas ao supra mencionado processo n.º 1957/13).

Ora, a sentença recorrida, depois de ter concluído que a propina constitui um preço, considerou, por um lado, aplicável o prazo de prescrição previsto no art. 317º, alínea a) do CCivil (2 anos) sendo o *dies a quo* o que resultar do n.º 1 do art. 306º do mesmo CCivil e considerou, por outro lado, que reportando-se ao ano lectivo de 2003/2004, a respectiva dívida estaria prescrita, sendo desnecessário procurar no Regulamento da Universidade, citado pelas partes, a definição do dia exacto em que essa mesma propina se tornou exigível.

Já as sentenças (seis) ora juntas aos autos pela recorrente para servir de fundamento à oposição de julgados apreciaram a mesma questão, mas decidiram que as propinas, enquanto taxas, estavam integralmente sujeitas ao regime jurídico da prescrição contido na LGT, particularmente ao disposto no n.º 1 do art. 48º sobre o termo inicial do prazo de prescrição de 8 anos aí previsto.

Pelo que, neste contexto, não sofrendo dúvida que as decisões em confronto convocaram realidades factuais semelhantes e decidiram de modo oposto a mesma questão fundamental de direito, é de concluir que se verificam os requisitos previstos no n.º 5 do art. 280º do CPPT.

3.2. Como acima se deixou dito, a questão que no essencial importa decidir reconduz-se à de saber se a sentença recorrida sofre de erro de julgamento ao ter julgado que a propina subjacente à dívida em execução tem a natureza jurídica de preço (e não de taxa) e está prescrita.

A recorrente Universidade de Coimbra discorda, sustentando que a dívida em causa tem a natureza de taxa, sendo-lhe aplicável subsidiariamente o disposto no art. 48º da LGT, quer quanto ao prazo de prescrição, quer quanto ao termo inicial deste prazo (no caso, o dia 1/1/2005), razão porque entende que a dívida exequenda não está prescrita.

Por sua vez, o MP sustenta que a propina é de qualificar como taxa duradoura ou periódica mas deve, contudo, excluir-se a aplicação da norma constante do n.º 1 do art. 48º da LGT, quanto ao início da contagem dos prazos de prescrição, porque expressamente prevista apenas para impostos periódicos e impostos de obrigação única; o que, no caso dos autos, contando o início do prazo desde 1/6/2004 ou 1/7/2004 e atendendo a que a citação (que teria efeito interruptivo da prescrição) só veio a ocorrer em 10/12/2012, conduz a que a dívida exequenda se mostra extinta por prescrição.

Vejamos, pois.

3.3. Esta questão da natureza jurídica da taxa de frequência/propina e do respectivo *dies a quo* do prazo de prescrição foi decidida por este Supremo Tribunal no supra citado recente acórdão de 22/4/2015, proferido em julgamento ampliado realizado ao abrigo do art. 148º do CPTA no recurso n.º 1957/13, em termos que merecem a nossa inteira adesão e a que, mesmo que assim não fosse, estaríamos vinculados (e a mesma jurisprudência foi, aliás, já reafirmada no acórdão desta Secção, de 6/5/2015, no proc. n.º 0143/15).

Naquele acórdão, para cuja proficiente fundamentação se remete, afirmou-se e decidiu-se que a “taxa de frequência” ou “propina” corresponde a uma taxa de obrigação única, devida pela prestação – durante um semestre ou um ano lectivo –, de um serviço público de ensino superior e cujo *dies a quo* do prazo de prescrição corresponde ao termo do período em que se verificou o facto tributário, de harmonia com o disposto no art. 48º da LGT, contando-se dessa data os oito anos do prazo de prescrição previsto no mesmo preceito legal e mais se decidiu que se impunha apurar, no concreto caso, em face do calendário escolar da Universidade de Coimbra do ano e curso em causa, em que dia e mês do calendário do ano de 2006 havia terminado o respectivo ano lectivo, dado que essa factualidade não estava fixada no Probatório da sentença e o STA, como tribunal de revista, não a poderia estabelecer, por carecer de poderes de cognição em matéria de facto.

No caso vertente, todavia, como bem refere o MP, quer se conte o início do prazo desde 1/6/2004 ou 1/7/2004 (ou mesmo, desde qualquer outro dia até ao início do mês de Dezembro desse ano de 2004, em que, de acordo com o Regulamento da Universidade já se iniciara um novo ano lectivo - 2004/2005), então, atendendo a que a citação (que teria efeito interruptivo da prescrição) só veio a ocorrer em 10/12/2012, a dívida exequenda sempre se estará extinta por prescrição, não se mostrando, portanto, necessária qualquer ampliação da matéria de facto, neste âmbito.

A sentença recorrida há-se, pois, ser confirmada, atendendo a esta fundamentação, improcedendo, consequentemente, o recurso e ficando prejudicada a apreciação do pedido de ampliação do objecto do recurso formulado pelo recorrido nas respectivas contra-alegações.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em conferência em confirmar, mas com a presente fundamentação, a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Junte-se cópia do citado acórdão deste STA, de 22/4/2015, proferido no recurso n.º 1957/13, para cuja fundamentação se remete.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Nota: O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao *Diário da República*, no volume correspondente à data em que foi proferido.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Oposição. Indeferimento liminar. Prazo para dedução de novas oposições. Pedido de apoio judiciário.

Sumário:

- I— A absolvição da instância por verificação da excepção dilatória inominada decorrente da ilegal acumulação de oposições a execuções fiscais que não se encontram apensadas permite a apresentação de nova acção, ao abrigo da faculdade concedida pelo artigo 279.º, n.º 2, do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do CPPT.*
- II— O prazo para a apresentação da nova acção não se suspende nem se interrompe em virtude do pedido de protecção jurídica na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo (cfr. artigo 24.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho).*
- III— Daí não resulta violação alguma do direito de defesa ou dos princípios do contraditório ou da igualdade entre as partes, uma vez que o oponente sempre pode apresentar a petição inicial independentemente do pagamento da taxa de justiça, desde que junte o comprovativo do pedido de apoio judiciário, ainda não concedido (cfr. artigo 24.º, n.º 2, da Lei n.º 34/2004).*

Processo n.º 1384/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 23 de Setembro de 2014, que rejeitou liminarmente, por **manifesta extemporaneidade**, a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 0710200501041738 e apensos contra si revertida, apresentando para tal as seguintes conclusões:

I— A decisão proferida impede o Recorrente de ter acesso aos tribunais e de exercer o direito de contraditório, fazendo valer as suas teses em sede própria, sendo-lhe cortado o direito de defesa, contraditório e igualdade das partes, plasmado nos artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º do CPC,

II— A sentença em causa viola a lei do apoio judiciário (Lei 30-E/2000 de 20/12), cujo objectivo é possibilitar o acesso à justiça dos cidadãos mais carenciados.

Termos em que deverá ser revogada a sentença proferida, admitindo-se as acções instauradas interpostas ao abrigo do apoio judiciário.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto emitiu o bem fundamentado parecer de fls. 56 a 58 dos autos no qual conclui pela **improcedência do presente recurso**.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 59/61 dos autos) nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se bem andou a decisão recorrida ao indeferir liminarmente a petição de oposição por manifesta extemporaneidade, o que implica decidir se o prazo de 30 dias previsto no art. 279.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), para apresentação de nova acção ao abrigo da possibilidade concedida pelo n.º 1 do mesmo artigo – ou seja, na sequência de sentença de absolvição da instância –, pode ou não considerar-se ter sido interrompido ou ter estado suspenso entre a data em que foi pedida a protecção jurídica na vertente de apoio judiciário e na modalidade de dispensa do pagamento da taxa de justiça e demais encargos com o processo e a data em que lhe foi concedido o apoio judiciário na modalidade de pagamento faseado da taxa de justiça e demais encargos.

6 – É do seguinte teor a decisão recorrida:

A....., NIF, residente na rua, Tocha, veio deduzir oposição fiscal à execução n.º 0710200501041738 e apensos, revertida contra si.

Deduziu a presente oposição à execução em 5/7/14.

No âmbito da execução foi citado por reversão em 18/4/2011.

O oponente em 17/5/2011 deduziu uma oposição 404/11, única contra várias execuções, entre elas a acima referida, na sequência da qual foi proferida sentença em 17/1/2014 que julgou procedente a excepção da cumulação ilegal de oposições, com absolvição da Fazenda Pública da instância, sem prejuízo de o oponente apresentar nova oposição relativamente a cada execução fiscal.

A sentença da oposição 404/2011 transitou em 3/2/2014.

Dispõe o art. 279.º do CPC que: “A absolvição da instância não obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto.

(...) se a nova acção for intentada no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da sentença da absolvição da instância”.

Verifica-se, pois, que a nova oposição foi proposta muito para lá do prazo de 30 dias, o que implica a caducidade do direito de accionar nesta matéria a Fazenda.

Nestes termos, pelos fundamentos expostos, ao abrigo do art. 279.º, n.ºs, 1 e 2 do CPC, ex vi do art. 2.º alínea E) do CPPT, rejeita-se liminarmente a oposição por manifesta extemporaneidade.

Custas a cargo do oponente, com taxa de justiça mínima.

Registe e notifique.

(...)

7 – Apreciando.

7.1 Do indeferimento liminar da petição de oposição

A decisão recorrida, com fundamento na *caducidade do direito de acção*, rejeitou liminarmente a nova petição inicial de oposição a uma execução fiscal apresentada na sequência da sentença que, por ter sido deduzida uma única oposição contra cinco execuções fiscais que não se encontravam apensadas entre si, absolveu a Fazenda Pública da instância com fundamento na *excepção dilatória inominada de cumulação ilegal de oposições*.

Não se conforma com o decidido o recorrente que, aceitando embora que o prazo para a apresentação da nova petição é o de 30 dias, a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância, nos termos do disposto no art. 279.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, alega que esse prazo de 30 dias se interrompeu ou suspendeu durante o período compreendido entre o pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de taxa de justiça e demais encargos com o processo e a decisão do mesmo, pelo que o prazo para apresentação de nova acção na sequência da sentença que absolveu a Fazenda Pública da instância na primeira oposição por ela deduzida só deve contar-se após o deferimento do pedido de apoio judiciário por ele formulado.

Mas sem razão, como bem decidido no acórdão deste STA do passado dia 29 de Abril, rec. n.º 6/15, do mesmo recorrente e versando sobre questão idêntica à dos presentes autos.

Aí se consignou a este propósito que:

«(...) resulta inequivocamente do disposto no art. 24.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho – lei que regula o regime de acesso ao direito e aos tribunais –, e que tem por epígrafe “*Autonomia do procedimento*”, a regra é a da autonomia do procedimento de protecção jurídica na modalidade de apoio judiciário relativamente à causa a que respeite, não tendo qualquer repercussão sobre o andamento desta (n.º 1 do referido artigo).

Essa regra conhece excepções, é certo, mas apenas no que se refere ao pedido de apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono, relativamente à qual a lei prevê que, se apresentado na pendência de acção judicial, o prazo que estiver em curso se interrompe com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo, iniciando-se, conforme os casos, a partir da notificação ao patrono nomeado da sua designação ou a partir da notificação ao requerente da decisão de indeferimento do pedido de nomeação de patrono (n.º 5 do referido art. 24.º).

No que se refere ao pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de taxa de justiça e demais encargos – que é a hipótese a considerar no caso *sub judice* – a lei não prevê a interrupção nem a suspensão do prazo. Nem faria sentido que o previsse, pois nada obstaría ou sequer dificultaria a prática do acto em causa, no caso a apresentação da nova petição inicial, dentro do prazo legalmente fixado; bastaria para tal que o Oponente, ao abrigo do disposto no n.º 2 do referido art. 24.º da Lei n.º 34/2004, juntasse àquela peça processual o documento comprovativo da apresentação do pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de taxa de justiça e demais encargos.

Não procede, pois, o argumento (aliás, salvo o devido respeito, esgrimido de modo genérico e não substanciado) de que da decisão recorrida «*impede o Recorrente de ter acesso aos tribunais e de exercer o direito de contraditório, fazendo valer as suas teses em sede própria, sendo-lhe cortado o direito de defesa, contraditório e igualdade das partes, plasmado nos artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º do CPC*». É que, como deixámos dito, o Oponente sempre poderia apresentar a petição inicial independentemente do pagamento da taxa de justiça, desde que com ela juntasse o comprovativo do pedido de apoio judiciário, ainda não concedido. Se não o fez, *sibi imputet*, (...).

Assim, inexistindo motivo para interromper ou suspender o prazo fixado no n.º 2 do art. 279.º do CPC e sendo indiscutível que a segunda petição inicial foi apresentada bem para além do termo desse prazo, não merece censura a decisão recorrida, que rejeitou liminarmente a petição inicial com fundamento na caducidade do direito de acção.

Ao jeito de nota final, diremos ainda que nunca poderia conhecer-se nesta sede da questão da prescrição das dívidas exequendas – prescrição a que o Recorrente alude nas alegações de recurso, mas que não levou às respectivas conclusões – pois, como a jurisprudência tem vindo a dizer repetida e uniformemente, a intempestividade do meio processual utilizado gera o indeferimento liminar da respectiva petição inicial, impossibilitando o conhecimento quanto ao mérito da causa de pedir. Ou seja, a apreciação da questão da caducidade do direito de acção deve preceder a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária e a eventual intempestividade do meio processual em causa impede o início da respectiva lide e a discussão, nesta sede, de qualquer questão jurídica, ainda que de conhecimento oficioso, sendo que o facto de a prescrição poder ser conhecida oficiosamente e a todo o tempo – quer pelo juiz quer pelo órgão da execução fiscal (cfr. art. 175.º do CPPT) – não significa que a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento em prescrição não esteja sujeita a prazo.

Por tudo o que ficou dito, o recurso não pode ser provido.» (fim de citação).

É este julgamento que aqui se reitera, havendo, em consequência, que negar provimento ao recurso.

- Decisão -

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

Custas pelo recorrente, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Processo n.º 1412/12-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A....., com os demais sinais dos autos, vem requerer a esclarecimento do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de fls. 180/187, o qual, em conferência, lhe indeferiu a reclamação do despacho do relator de fls. 168/169 que não lhe admitiu recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do Acórdão deste Tribunal proferido a fls. 154/158 e segs., recurso esse em que invocava oposição entre aquele aresto e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 17.02.2004, proferido no recurso 01572/02.

Alega para o efeito o seguinte:

«*Ao contrário do que a organização sistemática do CPTA parece sugerir, o recurso para uniformização de jurisprudência, que se encontra previsto no artigo 152., não é um recurso ordinário, mas extraordinário, pois é um recurso que se interpõe de decisões já transitadas em julgado. Trata-se na verdade (como muito bem refere o Senhor Professor Doutor Mário Aroso de Almeida), de um recurso dirigido ao Supremo Tribunal Administrativo, que pode ser interposto de uma decisão transitada em*

julgado de um Tribunal Central Administrativo ou do Supremo com fundamento na alegada contradição (como in casu sucede), sobre a mesma questão fundamental de direito, entre dois Acórdãos do STA ou entre um Acórdão do tribunal Central Administrativo e um Acórdão anteriormente proferido pelo mesmo Tribunal ou pelo STA.

Segundo o entendimento do predito eminente Administrativista, o recurso pode ser interposto no prazo de 30 dias, contado do trânsito em julgado do Acórdão recorrido, acompanhado de alegação na qual se demonstre a existência da contradição e, por isso, se identifique a infracção em que terá incorrido o acórdão recorrido. Ora salvo devido respeito por opinião contrária, foi sempre este o percurso” seguido pela recorrente, não se conseguindo perscrutar, por muito esforço que se faça, e faz-se, onde pode estar, juridicamente fundamentada a intempestividade do recurso apresentado.»

Notificada de tal requerimento a Fazenda Pública nada disse.

Com dispensa de vistos vêm os autos à conferência.

Cumpra apreciar e decidir.

2 – Pese embora a Requerente formule pedido de esclarecimento do acórdão prolatado neste recurso jurisdicional, o certo é que por via de tal pedido de esclarecimento não ataca o acórdão, por qualquer obscuridade ou ambiguidade, mas sim, para, a seu pretexto, obter, por via indirecta, mediante a imputação de críticas ao decidido e repetição da argumentação já produzida, o reexame e a consequente modificação do julgado.

Não se trata, assim, de um pedido de esclarecimento do acórdão, pedido que, aliás, não teria suporte legal, sabido que o novo Código de Processo Civil (aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho) não contempla norma idêntica àquela que constava do art. 669º do anterior Código do Processo Civil e que permitia às partes pedir o “*esclarecimento de alguma ambiguidade ou obscuridade da decisão*”. Com efeito, o actual Código do Processo Civil eliminou a possibilidade de solicitar a esclarecimento das decisões judiciais, só sendo possível pedir rectificações, arguir nulidades da decisão (designadamente por existir alguma ambiguidade ou obscuridade que a torne ininteligível) e pedir a reforma da decisão, em conformidade com o disposto nos artigos 614º e seguintes do CPC.

Pelo exposto, acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em desatender o pedido formulado.

Custas pela requerente.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação. Prazo de prescrição. Regime jurídico mais favorável.

Sumário:

Ocorrendo sucessão de leis que estipulam diferentes prazos de prescrição das coimas deve ser aplicável ao caso aquele que em concreto se mostrar mais favorável.

Processo n.º 1423/14-30.

Recorrente: Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

O Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP, inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 28 de Junho de 2013, que julgou procedente a oposição deduzida por A....., à execução fiscal n.º 03612011011103210 e apensos, instaurada no Serviço de Finanças de Braga 1 para cobrança de créditos decorrentes da falta de pagamento de taxas de portagem, custos administrativos e coima aplicada à ora oponente por decisão condenatória em processo de contra-ordenação relativa ao veículo com a matrícula ...-...-XG.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. O Tribunal *a quo* julgou a oposição procedente, considerando prescrita a coima aplicada nos procedimentos contraordenacionais, que estão na génese dos processos de execução agora em causa, regulados pela Lei n.º 25/2006, de 30 de junho.

B. À data das infrações que estão na base dos processos de contraordenação já estatuiu o artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, que as coimas e sanções acessórias prescrevem no prazo de dois anos.

C. A Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, sofreu uma alteração profunda com a Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, tendo por força do seu n.º 2 do artigo 177º, sido revogado o artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho.

D. O n.º 1 do mesmo artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, procedeu também à alteração do artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, passando a constar que “As contra-ordenações previstas na presente lei, e em tudo o que nela não se encontre expressamente regulado, é aplicável o Regime Geral das Infrações Tributárias” (nosso sublinhado).

E. O Tribunal *a quo* aplicou a redação da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, dada pela Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, considerando a revogação do artigo 16.º-B: porém não considerou a nova redação do artigo 18º que dispõe que se aplica subsidiariamente o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

F. Ora todas as alterações efetuadas à Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, pelo artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, entraram em vigorem 1 de janeiro de 2012.

G. A aplicação no tempo de normas substantivas está regulada no Código Penal, pelo que os efeitos das alterações operadas pela Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, também devem ser analisados à luz do preceituado naquele Código.

H. No direito substantivo é necessário optar, em bloco, por um ou outro regime, sendo aplicado aquele que, na sua totalidade, seja mais favorável ao agente.

I. Assim, se, se considerar a revogação do artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, operada pelo n.º 2 do artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, também se terá de aplicar o disposto no artigo 34.º do RGIT (por força do artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, na redação dada pelo diploma legal supra referido) que estabelece que as sanções por contraordenação prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação.

J. Ora a aplicação de um prazo de prescrição das coimas de cinco anos é mais desfavorável ao agente, pelo que, teremos de optar, em bloco, pela aplicação da redação da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, em que está previsto um prazo de prescrição das coimas de 2 anos (cfr. artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho).

K. Na sentença ora recorrida foi considerada a revogação do artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006 de Junho, operada pelo n.º 2 do artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, e desconsiderada/esquecida a alteração ao artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, efetuada pelo n.º 1 do mesmo artigo 177.º da Lei 66-B/2011, de 30 de Dezembro.

L. Destarte, tomando em conta o invocado, impunha-se que o Tribunal *a quo* tivesse aplicado o prazo de prescrição de coima de 2 anos previsto no artigo 16ºB da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, em vigor à data das infrações, e não o regime geral previsto no RGCO.

Termos em que, e no mais de Direito aplicável, deverá ser dado integral provimento ao presente recurso, julgando-o procedente, por provado e, em consequência, revogada a sentença de que se recorre, assim fazendo, V, Exas., Venerandos Conselheiros, a costumada JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado, pronunciou-se pela improcedência do recurso e confirmação da decisão recorrida embora com a fundamentação vertida no parecer, isto é, deve ter-se em conta o prazo de prescrição de dois anos e não de um ano. No essencial o Ministério Público entende que os dois anos a ter em conta no caso dos autos, contados da data em que a decisão da coima se tornou definitiva até à data da prolação da decisão de 1ª instância já se mostrava inexoravelmente consumada a prescrição das coimas em execução.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Corre termos no Serviço de Finanças de Braga - 1, contra A....., o processo de execução fiscal n.º 0361201101103210 e apensos instaurado em 19/10/2011, para cobrança de taxas de portagem, custos administrativos e de coima aplicadas ao Oponente por falta de pagamento de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias — cf. fls. 1 do PEF;

B) Foi elaborado auto de notícia identificando o oponente como infractor por ter passado na portagem nó de Trofa Santo Tirso, Braga Sul e Maia PV - cf. fls. do PEF;

C) No âmbito dos processos de contra-ordenação instaurados contra o Oponente com os n.ºs 100602279, 100602257, 1006022699, 100602264, 100602281, 100602271, 100602266, 100602256, 100602268, 100602284, 100602259, 100602273, 100602255, 100602277, 100602258, 100602260, 100602275, 100602280, 100602272, 100602262, 100602278, 100602276 e que deram origem à dívida exequenda identificada em A), foram emitidas notificações com vista à sua notificação para defesa, ou pagamento voluntário da coima;

D) O arguido deduziu defesa no âmbito dos referidos processos;

E) Foram proferidas decisões condenatórias de 9/10/2009, aplicando uma coima em cada processo no valor de respectivamente € 725,00, 860,00 e 815,00, cuja notificação foi remetida com registo e aviso de receção, recebidos em 15/10/2009 e 22/10/2009 — cf. fls. 30, 66 e 94 do PEF;

F) Em 19/10/2011 foram emitidas certidões de dívida e remetidas à Autoridade Tributária e Aduaneira cartas precatórias com vista à realização das diligências necessárias à cobrança do montante em dívida e acrescido — cf. fls. 4, 5, 48, 50, 80 e 81 do PEF; G) O Oponente foi citado no processo executivo identificado em A), em 5/11/2011 - cf. fls. 46.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão respeitante à prescrição das coimas colocada nos presentes autos já não é nova e já mereceu resposta por parte deste Supremo Tribunal no acórdão datado de 03/12/2014, recurso n.º 01043/14, cuja argumentação seguiremos aqui de perto, uma vez que a situação fáctica é muito semelhante.

Assim, dir-se-á:

Na medida em que não se questiona a factualidade dada como provada há que apreciar, apenas, se a sentença decidiu bem ao considerar ser aplicável à invocada prescrição o regime previsto no artigo 17.º, n.º 1 do RGCO após a vigência da Lei n.º 64-B/2007 de 30/12, que veio instituir um regime de prescrição cuja temporalidade dependia do montante da coima aplicável e que seria de 3 anos ou um ano ou, se como salienta a recorrente, o regime a aplicar seria antes o previsto no artigo 34.º do RGIT ou seja de 5 anos a contar da data da aplicação da sanção, sendo contudo de aplicar o regime mais favorável do artigo 16.º-B da Lei 25/2006 que é de dois anos.

Vejamos

Nos termos do disposto no artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, vigente à data da prática e condenação da infracção, o prazo de prescrição das coimas aí previstas era de 2 anos, sendo certo que, nos termos do estatuído no artigo 18.º da mesma Lei, às situações não expressamente previstas aplicava-se o regime previsto no RGCO.

A Lei n.º 66-B/2011 de 30 de Dezembro entrou em vigor em 01/01/2012 e revogou o artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006.

Por força desta alteração passou a ser aplicável às contra-ordenações previstas na Lei n.º 25/2006 o prazo prescricional estabelecido nos artigos 33.º e 34.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Este artigo 34.º do RGIT estipula que prescrevem no prazo de 5 anos a contar da sua aplicação as sanções aplicadas, sem prejuízo das causas de interrupção e suspensão previstas na lei geral.

Todavia o artigo 3.º do RGIT determina também ser subsidiariamente aplicável às contra-ordenações e respectivo processamento o regime geral do ilícito de mera ordenação social ou seja o regime constante do DL n.º 433/82 de 27/10 com as alterações posteriormente introduzidas.

Decorrendo do referido artigo 34.º do RGIT que o prazo prescricional aplicável é mais gravoso que o regime do RGCO, sendo, por isso, este mais favorável ao recorrido, face à data da aplicação das coimas em apreço, o regime que então vigorava, que como deixámos já referido era o do artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006 e do RGCO, pelo que, é este que mais favorece o recorrido, repete-se, sendo-lhe por isso aplicável, “ex vi” do disposto no artigo 2.º n.º 4 do Código Penal.

Prevê o artigo 30.º do RGCO que a prescrição da coima se suspende durante o tempo em que por motivo legal a execução não possa iniciar-se e o artigo 30.º-A do mesmo RGCO estipula que a prescrição da coima se interrompe com a sua execução, mas que a prescrição da coima ocorre quando desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.

Porque, como realça o M.º P.º, do probatório não resulta a ocorrência de qualquer facto suspensivo da prescrição, tendo em consideração que, face aos factos provados, a decisão de aplicação das coimas se tornou definitiva o mais tardar em meados/finais de Fevereiro de 2010, pelo que, à data em que foi proferida a sentença recorrida -28/06/2013- já há muito se havia completado o prazo prescricional concretamente aplicável.

Face ao exposto, acordam os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso que nos vinha dirigido, ainda que com diferente fundamentação da sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.**Assunto:**

Contribuições devidas à segurança social. Prescrição. Interrupção da prescrição. artigo 49.º, n.º 3 da LGT.

Sumário:

- I — O prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social interrompe-se «por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida» (artigo 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000).*
- II — Constituem factos interruptivos do prazo de prescrição de dívidas à segurança social a notificação do potencial revertido para audiência prévia à reversão bem como a citação deste para a execução fiscal, sendo que este segundo facto interruptivo tem eficácia duradoura (artigo 327.º n.º 1 do Código Civil), mantendo-se o efeito interruptivo até ao termo do processo de execução fiscal.*
- III O n.º 3 do artigo 49.º da LGT é aplicável aos factos interruptivos da prescrição das dívidas à segurança social que tenham não apenas efeito instantâneo, como também o efeito duradouro de impedir que o novo prazo comece a correr enquanto não findar o processo.*

Processo n.º 1500/14-30.

Recorrente: A...

Recorrido: IGFSS – Secção de Processo Executivo de Viseu, I. P.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 7 de Junho de 2014, na parte em que julgou *totalmente improcedente* a oposição por se deduzida à execução fiscal n.º 1801200501004107 e apensos, contra si revertidas, por não verificação da prescrição das dívidas exequendas (cuja prescrição não foi reconhecida pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, porquanto quanto a estas – processos de execução fiscal n.ºs 1801200501004107, 1801200501004310, 1801200701012070, 1801200701012088, 1801200701012096 e 1801200701019988 -, foi declarada *extinta a instância* por *inutilidade superveniente da lide*).

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

1 – Entendeu o Tribunal a quo que as dívidas exequendas *sub judice*, não estão prescritas.

2 – Entendendo o Recorrente que, ao proferir a presente decisão, o tribunal a quo não atendeu nem interpretou adequadamente o que dispõe o n.º 4 do artigo 49.º da LGT.

3 – As dívidas exequendas que o recorrente entende encontrarem-se prescritas são relativas aos anos de 2003, 2004, 2006 e 2007.

4 – Tais dívidas eram originariamente da Sociedade A....., Sociedade Unipessoal, Lda.

5 – Em 06 de Maio de 2008, foi o aqui Recorrente notificado para exercer o direito de audiência prévia quanto à reversão das referidas dívidas, tendo exercido tal direito em 20 de Maio de 2008.

6 – Como bem refere a douta sentença, o decurso do prazo de prescrição das dívidas dos autos, foi assim interrompido em 20 de Maio de 2008.

7 – A partir dessa data, recomeçou a contagem de novo prazo de 5 anos de prescrição, porquanto a interrupção da prescrição das dívidas dos autos tem por um lado, como efeito a inutilização para a prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, e por outro, efeito instantâneo, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil.

8 – Como resulta dos factos provados, no dia 16 de Maio de 2012, o recorrente foi citado para o processo de execução fiscal n.º 1801200501004107 e apensos, tendo em 14 de Junho de 2012 apresentado a presente Oposição.

9 – Contudo, nem a referida citação, nem a apresentação da presente Oposição interromperam o novo prazo de prescrição que se encontrava em curso, porquanto,

10 – Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

11 – Assim, o prazo de prescrição que se havia iniciado em 20 de Maio de 2008 continuou a decorrer, não obstante a referida citação do recorrente, em 16 de Maio de 2012.

12 – Entendeu Tribunal a quo que, nos termos do n.º 4 do artigo 49.º da LGT, o prazo de prescrição se suspendeu com a apresentação, em 14 de Junho de 2012, da presente Oposição.

13 – Ressalvado o devido respeito, a correcta interpretação e aplicação do disposto no n.º 4 do artigo 49.º da LGT, conduzirá à inevitável conclusão de que as dívidas dos autos se encontram prescritas.

14 – Dispõe o n.º 4 do artigo 49.º da LGT que “O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude do pagamento em prestações legalmente autorizadas, ou quando não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação ou recurso ou oposição, **quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.**”

15 – Daqui decorre necessariamente uma diferença de regime: as situações de suspensão da execução, e as situações em que a execução prossegue os seus termos. A suspensão da cobrança da dívida apenas se verifica quando é prestada garantia, e só nos casos de suspensão da cobrança da dívida é que o prazo de prescrição se suspende. É isto que resulta do n.º 4 do artigo 49.º da LGT.

16 – Nos presentes autos, na sequência da apresentação da Oposição, não foi prestada garantia pelo ora recorrente, pelo que não se verificou a suspensão da execução. Em razão daquela falta de prestação de garantia pelo recorrente no processo de oposição, não se verificou a circunstância suscetível de determinar a suspensão da prescrição.

17 – Assim, contados 5 anos após 20 de Maio de 2008, data da interrupção da prescrição, o prazo de prescrição das dívidas dos autos ocorreu em 20 de Maio de 2013, donde resulta que, ao tempo da sentença – 07 de Junho de 2014 -, as dívidas dos autos já se encontravam prescritas.

18 – Pelo que, ao julgar improcedente a Oposição deduzida pelo Recorrente, declarando não prescritas as dívidas exequendas, viola o artigo 49.º da LGT, razão pela qual deverá a mesma ser revogada por outra que declare prescritas as dívidas exequendas relativas aos anos de 2003, 2004, 2006 e 2007, com a conseqüente extinção dos processos de execução fiscal.

Termos em que, nos melhores de direito e com o sempre mui douto suprimento de Vossas excelências, deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se o Acórdão da Relação, por assim ser de inteira **JUSTIÇA**.

2 – Contra-alegou o recorrido IGFSS concluindo nos seguintes termos:

1. Não é do entendimento do Órgão de Execução, que a interrupção da prescrição só tem lugar uma única vez.

2. Na verdade, o art. 60.º n.º 4, da Lei de Bases da Segurança Social – Lei n.º 4/2007 de 16.01. – define que a prescrição se interrompe por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

3. E tratando-se de um regime especial da segurança social sobrepõe-se à lei geral.

4. Termos em que entende-se que a citação em sede de reversão, em 16.05.2012, determinou a interrupção do prazo de prescrição recomeçando a contagem do novo prazo de 5 anos.

5. A citação em sede de reversão tem eficácia duradoura, ex vi do disposto no art. 327, n.º 1 do CC mantendo-se o efeito interruptivo até ao termo do processo de execução – vide Ac. do STA – Proc. 01941/13 de 29.01.2014 da 2.ª Secção da Juíza relatora Isabel Marques da Silva.

6. Ocorreram diligências no decurso do processo de execução que culminaram na sua suspensão com a constituição de garantia.

7. Embora conforme alegado o recorrente tivesse sido notificado para a constituição de garantia não o fez.

8. Face à inexistência de bens imóveis na esfera patrimonial do recorrente o órgão de execução fiscal decidiu pela isenção de garantia.

9. Não tendo por lapso notificado o recorrente, o que faz no presente momento.

10. Assim, a dívida exequenda não está prescrita conforme resulta da conjugação do disposto nos n.º 4 do art. 60.º da Lei de Bases da Segurança Social, art. 63.º da Lei n.º 17/2000 de 08 de Agosto e n.ºs 2 e 3 do art. 48.º e n.ºs 1 e 4 do art. 49.º da Lei Geral Tributária e n.º 1 do art. 327.º do Código Civil.

Nestes termos, deve o presente recurso considerar-se improcedente com todas as legais conseqüências daí decorrentes.

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

«(...)

Não é controvertido que o prazo de prescrição a considerar é, no caso das dívidas em causa, o prazo de 5 anos fixado pela Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto (art. 63.º, n.º 2), a contar da data em que a obrigação deveria ter sido cumprida, prazo esse que se manteve com a Lei n.º 32/2002, de 20 de Dez. (art. 49.º, n.º 1) e com a Lei n.º 4/2007, de 16 de Jan. (art. 60.º, n.º 3).

No quadro legal a considerar a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (n.º 3 do art. 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, 49.º, n.º 2 da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dez. e 60.º, n.º 4 da Lei n.º 4/2007, de 16 de Jan).

Como é jurisprudência corrente deste Supremo Tribunal as causas interruptivas atendíveis para o cômputo do prazo da prescrição são as previstas na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com o disposto no n.º 2, do art. 12.º do C. Civil.

Para este efeito serão diligências administrativas, como se anota no douto ac. deste Supremo Tribunal de 1-10-2008 – Proc. n.º 0661/08, “todas as que ocorrem nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor”.

No caso em apreço, momentos há, como aquele que consta do ponto 12 do probatório da sentença (notificação para audiência prévia), que constituem factos interruptivos da prescrição à luz das Leis n.ºs 17/2000, 32/2002 e 4/2007.

A ocorrência do facto interruptivo inutiliza para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido, começando a correr novo prazo a contar do facto interruptivo, nos termos do disposto no art. 326.º, n.º 1 do C. Civil.

Só assim não será quando a interrupção resultar de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, nos termos do n.º 1 do art. 327.º, n.º 1 do C. Civil, caso em que não terá início novo prazo de prescrição enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo.

Ora, como bem esclarece a Exma. Conselheira Dulce Neto, na declaração de voto que lavrou no douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 06.03.2013 – Rec. n.º 0122/12, com expressa adesão no douto Acórdão de 29-01-2014 – Rec. n.º 1941/13, a notificação para o exercício do direito de audiência prévia não tem a virtualidade de gerar o efeito interruptivo duradouro previsto no art. 327.º, n.º 1 do CCivil.

Assim, interrompendo-se o prazo prescricional com a notificação para o exercício da audiência prévia, efectuada através de carta datada de 06.05.2008, e começando a correr novo prazo de 5 anos após essa notificação, facilmente poderá o intérprete ser levado a concluir que na data em que foi proferida a sentença recorrida já se havia esgotado o prazo da prescrição das dívidas exequendas.

É certo que em 16.05.2012 o Oponente, ora Recorrente, foi citado para a execução e esse acto constitui, sem dúvida, facto interruptivo duradouro do prazo de prescricional. Porém, como o acto de citação, tal como a notificação para o direito de audiência, já ocorreu na vigência da actual redacção do n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, o mesmo não é susceptível de desencadear nova interrupção do prazo da prescrição.

Questão que aqui se poderá colocar é se no caso das dívidas à Segurança Social é aplicável o n.º 3 do art. 49.º da LGT. Entende-se que a resposta deve ser afirmativa.

Com efeito, embora a matéria relativa à prescrição das dívidas à Segurança Social esteja submetida a um regime especial (presentemente a Lei de Bases da Segurança Social – Lei n.º 4/2007, de 16 de Jan.) serão de aplicar, no que não está especialmente regulado, “as regras dos arts. 48.º e 49.º da LGT, atenta a vocação desta Lei para regular a generalidade das relações jurídico-tributárias, afirmada no seu art. 1.º” – cfr. Jorge Lopes de Sousa, in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária”, 2.ª edição, 2010, pág. 126.

Tudo parece indicar, pois, que na data em que foi proferida a sentença já as dívidas exequendas se encontravam prescritas.

Sucede que a entidade recorrida, na sua Contra-Alegação, vem referir que “ocorreram diligências no decurso do processo de execução que culminaram na sua suspensão com a constituição de garantia” e que “embora (...) o recorrente tivesse sido notificado para a constituição de garantia não o fez.” acrescenta, contudo, que “face à inexistência de bens imóveis na esfera patrimonial do recorrente o órgão de execução fiscal decidiu pela isenção de garantia” – cfr. Conclusões 6, 7 e 8 da Contra-alegação do IGFSS.

Ora, como decorre do respectivo texto legal, o n.º 3 do art. 49.º da LGT não prejudica a aplicação do disposto no seu n.º 4, preceito que estabelece que “o prazo de prescrição legal suspende-se em virtude do pagamento em prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida”.

Impõe-se, assim, salvo melhor entendimento, averiguar se a execução fiscal se encontra suspensa, importando ainda apurar, em caso afirmativo, designadamente, em que data foi o ora Recorrente notificado para prestar a garantia, se por este foi formulado pedido de dispensa da prestação de garantia e em que data o fez e também em que data o órgão de execução fiscal se decidiu pela isenção da prestação de garantia e pela suspensão da execução fiscal.

Nesta conformidade, sou de parecer que a sentença recorrida deverá ser anulada e ser determinada a baixa dos autos à 1.ª instância para ser ampliada a matéria de facto e, em conformidade com

ela, ser proferida nova sentença que conheça da prescrição invocada na Oposição (art. 682.º, n.º 3 do NCPC).

As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público (fls. 101 a 103 dos autos) e nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questão a decidir

É a de saber se estão prescritas as dívidas exequendas, para o que importa ajuizar da aplicabilidade do n.º 3 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária (LGT) às dívidas à segurança social e bem assim, se necessário for, se ocorreu suspensão do prazo de prescrição em virtude da dedução de oposição à execução fiscal.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto de recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1. *Contra A....., Sociedade Unipessoal, Lda. foi instaurado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., os processos de execução fiscal n.º 1801200501004107 e n.º 1801200501004310, para cobrança coerciva de dívidas de cotizações e contribuições de dezembro de 2001 a setembro de 2004. – fls. 12/14 dos autos.*

2. *Contra A....., Sociedade Unipessoal, Lda. foi instaurado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., os processos de execução fiscal n.º 1801200701012070 e n.º 1801200701012088, para cobrança coerciva de dívidas de cotizações e contribuições de outubro de 2004 a junho de 2012. – fls. 12/14 dos autos.*

3. *Contra A....., Sociedade Unipessoal, Lda. foi instaurado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., os processos de execução fiscal n.º 1801200701012096 referente a juros e o n.º 1801200701019988 referente a encargos e coimas. – fls. 12/14 dos autos.*

4. *Contra A....., Sociedade Unipessoal, Lda. foi instaurado no dia 22.05.2007 pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., o processo de execução fiscal n.º 1801200701022091, para cobrança coerciva de dívidas de cotizações de janeiro e fevereiro de 2007. – fls. 12/14 dos autos.*

5. *Contra A....., Sociedade Unipessoal, Lda. foi instaurado no dia 14.02.2008 pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., o processo de execução fiscal n.º 1801200801025961, para cobrança coerciva de dívidas de cotizações de dezembro de 2003, dezembro de 2006 e de março a setembro de 2007, no valor de €8.875,12 euros. – fls. 12/14 dos autos e fls. 67/71 do PA 1/3.*

6. *Consta do processo executivo atrás referido um ofício de citação, datado de 16.02.2008, dirigido à devedora originária – fls. 2/3 do PA 3/3 apenso.*

7. *Contra A....., Sociedade Unipessoal, Lda. foi instaurado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., o processo de execução fiscal n.º 1801200801025988, para cobrança coerciva de contribuições de dezembro de 2003, maio de 2004, dezembro de 2006 e de março a setembro de 2007. – fls. 12/14 dos autos e fls. 67/71 do PA 1/3.*

8. *Contra A....., Sociedade Unipessoal, Lda. foram instaurados pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., os processos de execução fiscal n.º 1801200701022105 relativo a contribuições de janeiro e fevereiro de 2007 e n.º 1801200801025970 relativo a juros de julho e setembro de 2003, maio de 2004 e abril de 2007. – fls. 12/14 dos autos e fls. 67/71 do PA 1/3.*

9. *O órgão de execução fiscal pediu à Conservatória do registo Comercial de Castro Daire, para identificar os sócios de A....., Sociedade Unipessoal, Lda. – fls. 16 e segs. do PA 1/3.*

10. *Foi determinada a reversão para o aqui Oponente – fls. 20 do PA 1/3.*

11. *O Oponente foi notificado para a audiência prévia pelo ofício de 15.04.2008 e de que foi determinada a apensação dos processos executivos ao processo principal n.º 1801200501004107, através de carta registada com aviso de receção devolvida com os motivos desconhecido/endereço insuficiente. – fls. 21/24 do PA 1/3.*

12. *Foi enviada uma segunda via datada de 06.05.2008, para notificar o oponente para a audiência prévia. – fls. 27 do PA 1/3.*

13. *O Oponente exerceu o seu direito de audiência no dia 20.05.2008. – fls. 32/35 do PA 1/3.*

14. *No dia 16/05/2012, o Oponente foi citado para o processo de execução fiscal n.º 1801200501004107 e apensos, na qualidade de responsável subsidiário pelas dívidas de cotizações, contribuições, juros, encargos e coimas no valor de €95.891,35 euros, da sociedade A....., Sociedade Unipessoal, Lda. – fls. 60 e segs, do PA 1/3.*

15. *No dia 14.06.2012, através de correio registado, apresentou no Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. a presente oposição – fls. 4 e segs. dos autos, cfr. registo colado no rosto da p.i.*

16. *O órgão de execução fiscal analisou a prescrição da dívida, concluindo pela prescrição de algumas das dívidas, concretamente considerou prescrita a dívida exequenda relativa aos processos de execução fiscal referidos em 1., 2. e 3. – Cfr. fls. 12/14 dos autos e 67/69 do PA 1/3.*

17. *Através do ofício n.º 504895664 de 11.01.2013, enviada por carta registada com aviso de receção, foi notificado o mandatário do Oponente e o Oponente da prescrição das dívidas atrás referidas, para, no prazo de 10 dias informarem se mantém interesse na oposição, findos os quais, será remetida ao TAF. – fls. 72/81 do PA 1/3.*

18. *O Oponente veio declarar que mantém interesse na oposição. – fls. 82/85 do PA 1/3.*

6 – Apreciando

6.1 Da prescrição das dívidas exequendas

A sentença recorrida, a fls. 44 a 54 dos autos, julgou *extinta a instância por inutilidade superveniente da lide* relativamente aos processos de execução fiscal números 1801200501004107, 1801200501004310, 1801200701012070, 1801200701012088, 1801200701012096 e 1801200701019988, julgando, relativamente aos demais, *totalmente improcedente a oposição*, por inverificação da prescrição das dívidas exequendas.

Para decidir pela improcedência da oposição considerou o Tribunal *a quo*, depois de transcrever as disposições legais aplicáveis – artigo 63.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 17/2000 (cujo teor foi mantido pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e que consta actualmente dos n.ºs 3 e 4 do artigo 60.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro) e artigo 49.º da LGT (na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho e na que lhe foi conferida pelo artigo 89.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 –, que o prazo de prescrição de 5 anos, contado desde Junho de 2003 (*data da dívida mais antiga nos autos*), *foi interrompido em Maio de 2008 (cfr. facto provado 12. e 13)*, com a notificação para audiência prévia, sendo que *a interrupção tem como efeito a inutilização para a prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, nos termos do artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil e ainda, nas obrigações tributárias, (...) como efeito duradouro que o novo prazo não começava a correr enquanto não transitasse em julgado ou não formasse caso decidido a decisão que pusesse termo ao processo que teve aquele efeito interruptivo*, acrescendo que, por força do n.º 4 do artigo 49.º da LGT (aditado pela Lei n.º 53-A/2006, *a prescrição suspende-se enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo no caso de oposição* (cfr. sentença recorrida, a fls. 50 a 53 dos autos).

Discorda do decidido quanto à não prescrição das dívidas exequendas o recorrente, que reconhecendo embora ser o prazo de prescrição aplicável o de cinco anos e ter este prazo sido interrompido em 20 de Maio de 2008, alega que a partir *dessa data, recomeçou a contagem de novo prazo de 5 anos de prescrição, porquanto a interrupção da prescrição das dívidas dos autos tem por um lado, como efeito a inutilização para a prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, e por outro, efeito instantâneo, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil*. Alega ainda que a citação, ocorrida no dia 16 de Maio de 2012, bem como a oposição, que apresentou em 14 de Junho de 2012, *não interromperam o novo prazo de prescrição que se encontrava em curso, porquanto, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar*. Alega finalmente que, contrariamente ao decidido, o prazo de prescrição não se suspendeu com a apresentação da oposição, pois esta *não determinou a suspensão da cobrança da dívida*, uma vez que o oponente não prestou garantia para suspender a execução, sendo que em *razão daquela falta de prestação de garantia pelo recorrente no processo de oposição, não se verificou a circunstância suscetível de determinar a suspensão da prescrição*. Conclui que *contados 5 anos após 20 de Maio de 2008, data da interrupção da prescrição, o prazo de prescrição das dívidas dos autos ocorreu em 20 de Maio de 2013, donde resulta que, ao tempo da sentença – 07 de Junho de 2014 –, as dívidas dos autos já se encontravam prescritas*.

Contra-alega o recorrido no sentido de que *não é do entendimento do Órgão de Execução, que a interrupção da prescrição só tem lugar uma única vez, porquanto o art. 60.º n.º 4, da Lei de Bases da Segurança Social – Lei n.º 4/2007 de 16.01. – define que a prescrição se interrompe por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida, e tratando-se de um regime especial da segurança social sobrepe-se à lei geral*, entendendo assim que *a citação em sede de reversão, em 16.05.2012, determinou a interrupção do prazo de prescrição recomeçando a contagem do novo prazo de 5 anos, que a citação em sede de reversão tem eficácia duradoura, ex vi do disposto no art. 327, n.º 1 do CC mantendo-se o efeito interruptivo até ao termo do processo de execução – vide Ac. do STA – Proc. 01941/13 de 29.01.2014 da 2.ª Secção da Juíza relatora Isabel Marques da Silva e ainda que ocorreram diligências no decurso do processo de execução que culminaram na sua suspensão com a constituição de garantia, pois face à inexistência de bens imóveis na esfera patrimonial do recorrente o órgão de execução fiscal decidiu pela isenção de garantia, não tendo por lapso notificado o recorrente, o que faz no presente momento*. Conclui, deste modo, que *a dívida exequenda não está prescrita*.

O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos e supra transcrito, embora reconheça razão ao recorrente quanto ao efeito não duradouro da interrupção da prescrição decorrente da notificação para audiência prévia e bem assim quanto à aplicabilidade às dívidas à segurança social do disposto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, entende que, face à contra-

-alegação do recorrido sintetizadas nas respectivas conclusões 6, 7 e 8 a sentença deve ser anulada e determinada a baixa dos autos ao Tribunal a quo para ampliação da matéria de facto de modo a que se apure *se a execução fiscal se encontra suspensa e, em caso afirmativo, designadamente, em que data foi o ora Recorrente notificado para prestar a garantia, se por este foi formulado pedido de dispensa da prestação de garantia e em que data o fez e também em que data o órgão de execução fiscal se decidiu pela isenção de prestação de garantia e pela suspensão da execução fiscal.*

Vejam os.

Não é controvertido nos autos o prazo de prescrição aplicável às dívidas exequendas – 5 anos, por estarem em causa dívidas à segurança social, objecto de disciplina especial em relação às demais dívidas tributárias no que ao prazo e factos interruptivos da prescrição respeita (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, os n.ºs 3 e 4 do artigo 60.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro e os n.ºs 1 e 2 do artigo 187.º do *Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social*, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro) -, como não o é o facto de que este prazo estava em curso à data da notificação para audiência prévia e de que foi interrompido por tal *diligência*.

Controvertido, isso sim, é desde logo o efeito dessa interrupção da prescrição, tendo considerado a sentença recorrida que essa *interrupção tem como efeito a inutilização para a prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, nos termos do artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil* bem como o *efeito duradouro que o novo prazo não começava a correr enquanto não transitasse em julgado ou não formasse caso decidido a decisão que pusesse termo ao processo que teve aquele efeito interruptivo*, e alegando o recorrente, no que é secundado pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, que tal interrupção apenas tem o *efeito instantâneo* de inutilizar para a prescrição o tempo anteriormente decorrido e determinar o início de contagem novo prazo.

Embora a questão não seja pacífica, mesmo na jurisprudência deste STA (cfr. o Acórdão de 6 de Março de 2013, rec. n.º 01222/12 e a declaração de voto da Senhora Conselheira Dulce Neto nele aposte e bem assim o Acórdão deste STA de 29 de Janeiro de 2014, rec. n.º 1941/13), entendemos que a interrupção da prescrição decorrente da notificação para audiência prévia do revertido tem mero *efeito instantâneo*, de inutilizar para a prescrição o tempo até então decorrido e determinar o início de novo prazo, *ex vi* do disposto no artigo 326.º do Código Civil, não havendo suporte legal para que lhe seja atribuído igualmente o *efeito duradouro* de impedir que novo prazo comece a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, pois que o Código Civil, subsidiariamente aplicável porquanto nem a lei tributária e a da segurança social dispõem especialmente sobre os efeitos da interrupção da prescrição, apenas prevê excepcionalmente tal efeito para os casos elencados no n.º 1 do seu artigo 327.º.

Assim, no caso dos autos, a notificação para audiência prévia do revertido determinou, na data em que este dela teve conhecimento – em dia não apurado do mês de Maio de 2008 (mas necessariamente anterior a 20 de Maio) –, a inutilização para a prescrição do tempo anteriormente decorrido e o início da contagem de novo prazo de 5 anos.

O prazo de prescrição completar-se-ia, assim, em Maio de 2013, a não ser que tenha sido de novo interrompido ou suspenso, para o que importa determinar, quanto à interrupção da prescrição, da aplicabilidade às dívidas à segurança social do disposto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, e quanto à suspensão da prescrição, do disposto no n.º 4 do artigo 49.º da LGT.

Não se vê, contrariamente ao alegado pelo recorrido IGFSS, que não haja lugar à aplicação subsidiária às dívidas da segurança social do disposto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, porquanto a especialidade do regime da prescrição das dívidas à segurança social respeita apenas ao prazo (5 anos e não 8), respectivo *dies a quo* (a data em que a obrigação deveria ter sido cumprida) e factos interruptivos (*quaisquer diligências administrativas, realizadas com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducentes à liquidação ou à cobrança* bem como, desde a entrada em vigor do *Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social*, a *apresentação de requerimento de procedimento extrajudicial de conciliação*), sendo de aplicar as regras da LGT no que não está especialmente regulado *atenta a vocação desta Lei para regular a generalidade das relações jurídico-tributárias, afirmada no seu artigo 1.º* (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária: Notas Práticas*, 2.ª ed., 2010, p. 126).

Só assim não seria se o legislador, no domínio da Segurança Social, tivesse afastado a aplicação dessa norma, o que não fez - nem aquando da aprovação da Lei de Bases da Segurança Social (Lei n.º 4/2007), nem aquando da aprovação do *Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social*, cuja aprovação e entrada em vigor ocorreram já após a alteração ao artigo 49.º n.º 3 da LGT introduzida pela Lei n.º 53-A/2006 -, ou se o regime especial previsto para tais obrigações fosse incompatível com a aplicação da norma do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, o que não é o caso porquanto o facto de no domínio da segurança social serem factos interruptivos da prescrição *quaisquer diligências administrativas* tendentes à liquidação ou à cobrança da dívida de que seja dado conhecimento ao res-

ponsável pelo pagamento apenas significa que o legislador se dispensou de, em concreto, as enumerar, preferindo utilizar como técnica legislativa uma cláusula geral, ou, finalmente, se se descortinassem razões pelas quais se fosse levado a entender que o regime que vale para a generalidade das obrigações tributárias desde 1 de Janeiro de 2007 não deve valer igualmente para as dívidas à segurança social, o que também se não descortina.

Acresce que sempre entendeu a jurisprudência, que os n.ºs 2 e 3 do artigo 48.º da LGT, bem como o n.º 2 do artigo 49.º da LGT, revogado pela Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro, são disposições subsidiariamente aplicáveis às dívidas à Segurança Social, em conformidade, aliás, com o âmbito de aplicação que a LGT define para si própria (cfr. o seu artigo 1.º) e com a natureza jurídica tributária das dívidas à segurança social – cfr., a título de exemplo, os Acórdãos deste STA de 12 de Abril de 2012, rec. n.º 115/12, de 9 de Maio de 2012, rec. n.º 282/12 e de 31 de Outubro de 2012, rec. n.º 761/12.

Entendemos, pois, que a norma do n.º 3 do artigo 49.º da LGT é aplicável à interrupção da prescrição das dívidas à segurança social, embora com adaptações, pois que enquanto os factos interruptivos da prescrição das dívidas tributárias elencados no n.º 1 do artigo 49.º da LGT têm todos eles *efeito duradouro* (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, pp.57/58 e 69/72), assim não é quanto aos factos interruptivos da prescrição das dívidas à segurança social, alguns dos quais - como a notificação para audiência prévia -, têm efeito meramente *instantâneo*, enquanto outros têm também efeito duradouro (como a citação para a execução, *ex vi* do disposto no n.º 1 do artigo 327.º do Código Civil).

Daí que, por paridade de razões com o que se verifica para as demais dívidas tributárias, se deva entender que a limitação a uma das interrupções da prescrição das dívidas à segurança social apenas valha para as que têm o *efeito duradouro* de impedir que novo prazo comece a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo.

No caso dos autos, a primeira interrupção da prescrição, ocorrida em Maio de 2008, teve mero *efeito instantâneo*, daí que não valha quanto a ele a norma do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, sendo de atribuir efeito interruptivo da prescrição à citação para o processo de execução fiscal n.º 1801200501004107 ocorrida no dia 16 de Maio de 2012 (cfr. o n.º 14 do probatório fixado), antes daquele prazo de prescrição de cinco anos, contado desde Maio de 2008, se completar. Com esta nova interrupção da prescrição, inutilizou-se para a prescrição o tempo antes decorrido, não começando novo prazo de prescrição a correr enquanto não findar o processo executivo no qual aquela interrupção se verificou.

Assim sendo, manifesto é não estarem prescritas as dívidas exequendas, sendo irrelevante determinar se o prazo de prescrição se suspendeu em virtude da suspensão da execução associada à dedução da oposição à execução fiscal, o que não resulta apurado nos autos e desnecessário se torna apurar.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida que julgou não prescritas as dívidas exequendas.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando, com a presente fundamentação, a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (Relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Processo n.º 1503/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., SGPS, S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 31 de Março de 2014, que anulou a autoliquidação impugnada referente à derrama para o exercício de 2009 e condenou a AT à restituição à impugnante do valor indevidamente liquidado acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, na sequência de ter julgado procedente a impugnação deduzida por A....., SGPS SA, contra o acto de autoliquidação de IRC do exercício de 2009, referente à liquidação n.º 2010 2310346895, na parte respeitante à derrama nela apurada, no montante de € 8.744,10, na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que apresentou.

O recurso foi dirigido ao Tribunal Central Administrativo Sul (TCA Sul), que por decisão de 30 de Outubro de 2014, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando competente este STA, para onde os autos foram remetidos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. É fundamento da presente impugnação a discordância da impugnante com o entendimento sufragado pela AT quanto ao cálculo da derrama municipal, vertido no Ofício Circulado nº20132 de 2008-04-14.

B. Não se podendo considerar que a discordância na interpretação dos preceitos legais, entre a AT e o contribuinte, determine “erro imputável aos serviços”.

C. Pelo que, o prazo de que a impugnante dispunha para deduzir tempestivamente pedido de revisão seria de 2 anos a contar da apresentação da autoliquidação, numa interpretação conjugada dos art. 131º do CPPT e art. 78º, nº1, 1ª parte da LGT.

D. Ora, entre a data de submissão da Declaração Mod. 22 (2010-05-31) e a da apresentação do pedido de revisão (2013-01-29), decorreram, sem dúvidas, mais de 2 anos.

E. Pelo que é extemporânea a apresentação do pedido de revisão,

F. Sendo a presente impugnação, consequentemente, também intempestiva, uma vez que a tempestividade desta depende da tempestividade do pedido de revisão.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser **revogada** e substituída por acórdão que julgue **procedente a excepção de caducidade do direito de acção**.

PORÉM V. EX.AS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA

Contra-alegou a recorrida tendo concluído:

1ª O presente recurso, interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, visa reagir contra a sentença proferida nos presentes autos, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela Recorrida na sequência da formação de presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), referente ao exercício de 2009;

2ª É manifesta a improcedência do presente recurso;

3ª Com efeito, e desde logo, as conclusões das alegações do Ilustre Representante da Fazenda Pública, que delimitam o âmbito e o objeto do recurso, não encerram qualquer discordância relativamente à matéria de facto, não sendo invocado qualquer erro ou omissão quanto à factualidade dada como provada e não provada e quanto ao julgamento emitido em face da mesma;

4ª Deste modo, o recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo o Tribunal Central Administrativo Sul incompetente para o seu conhecimento e competente o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 280.º do CPPT, pelo que se requer que seja declarada a incompetência do Tribunal Central Administrativo Sul para a apreciação do presente recurso, com as demais consequências legais;

5ª No que concerne ao mérito do recurso, não procede o entendimento do Ilustre Representante da Fazenda Pública;

6ª Com efeito, e desde logo, importa deixar assente que não é controvertido no presente recurso que a dedução de pedido de revisão oficiosa ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT não está condicionada pelo disposto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, sendo assente na doutrina e na jurisprudência, que se o sujeito passivo verificar a ocorrência de um erro no ato de autoliquidação do imposto, este pode apresentar reclamação graciosa no prazo de dois anos a contar da entrega da declaração de rendimentos e uma vez decorrido este prazo, pode ainda apresentar revisão oficiosa nos dois anos subsequentes, ou seja, até ao termo do prazo de quatro anos a contar da entrega da declaração de rendimentos (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, volume II, 6ª edição, Áreas Editora, página 414 e o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.05.2013, proferido no processo n.º 0140/13);

7ª A questão controvertida reside, assim, em saber em que consiste o erro imputável aos serviços para efeitos da dedução do pedido de revisão oficiosa previsto no n.º 1 do artigo 78º da LGT no prazo de quatro anos, sendo que a resposta a esta questão só pode ser no sentido de que o conceito de erro imputável aos serviços compreende qualquer ilegalidade, como bem decidiui, aliás, a sentença recorrida;

8ª Com efeito, não só o artigo 78º, n.º 1, da LGT não faz qualquer tipo de restrição ou delimitação do tipo de erro que deve ser invocado para efeitos da dedução de revisão oficiosa — não sendo lícito ao intérprete, pois, efetuar qualquer interpretação no sentido de excluir da previsão legal o erro de direito — como o próprio artigo 78º, n.º 3, da LGT faz menção, para efeitos da revisão oficiosa prevista no n.º 1 do mesmo artigo, a “(...) erro material ou de direito (...)”, indiciando, pois, que o conceito de erro imputável aos serviços compreende qualquer erro de facto e de direito;

9ª Acresce que, equiparando o n.º 2 do artigo 78.º da LGT o erro na autoliquidação ao erro imputável aos serviços, igualmente sem qualquer delimitação quanto ao tipo de erro que pode ser invocado, só pode considerar-se, de igual modo, que qualquer erro na autoliquidação vale para efeitos de erro imputável aos serviços, como, aliás, tem sido uniformemente acolhido pela jurisprudência dos tribunais

superiores, de que é exemplo o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11.05.2005, proferido no processo 0319/05, no qual se refere que “*O «erro imputável aos serviços» constante do art 78.º, n.º I in fine da LGT compreende o erro de direito cometido pelos mesmos que não apenas o simples lapso, erro material ou de facto.*” (cf., no mesmo sentido, o acórdão do mesmo Tribunal de 17.05.2006, proferido no processo n.º 16/06 e no acórdão de 22.03.2011, proferido no processo n.º 01009/10);

10ª Bem andou, pois, a sentença recorrida quando, estando em causa um pedido de revisão oficiosa deduzido contra uma autoliquidação no prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º da LGT na qual se controvertia uma “*(...) errada interpretação e aplicação do direito (...)*” (cf. página 8 da sentença recorrida), concluiu pela sua tempestividade, razão pela qual, em face de todo o exposto, deve julgar-se improcedente o presente recurso, determinando-se a manutenção da sentença recorrida;

11ª Para além disso, não se vislumbra de que modo uma interpretação contrária a que vingou na sentença recorrida, como invoca o Ilustre Representante da Fazenda Pública, incorre em violação do espírito da lei e do princípio da segurança jurídica, ou de que forma aquela interpretação entra em incoerência com o regime de revogação dos atos tributários com fundamento em ilegalidade;

12ª Com efeito, estando subjacente à aprovação da LGT o objetivo de assegurar “*(...) o reforço das garantias dos contribuintes (...)*” (cf. artigo 1.º, n.º 1, da Lei n.º 41/98, de 4 de agosto, que autoriza o Governo a aprovar a LGT), é por demais evidente que o conceito de erro imputável aos serviços para efeitos da apresentação da revisão oficiosa deve ser interpretado em termos que conduzam, precisamente, ao reforço daquelas garantias, inexistindo, por conseguinte, qualquer violação do espírito da lei;

13ª Também o princípio da segurança jurídica não fica afetado por esta interpretação do conceito de erro imputável aos serviços, na medida em que a previsão do mecanismo da revisão oficiosa dos atos tributários é uma concessão ao princípio da segurança jurídica motivada, precisamente, pela prevalência dos princípios da legalidade e da descoberta da verdade material;

14ª A limitação da revisão oficiosa aos casos em que ocorreu erro imputável aos serviços serve de equilíbrio entre o princípio da segurança jurídica e os princípios da legalidade e da descoberta da verdade material, pelo que, se o conceito em si já serve de limite, não se afigura legal, muito menos necessário, interpretar de forma mais restritiva o mesmo, razão pela qual resulta evidente inexistir qualquer violação do princípio da segurança jurídica;

15ª Por fim, também não procede o argumento de que a administração tributária não pode “*(...) actuar de forma mais ampla em matéria de revisão oficiosa dos actos tributários do que em sede de revogação fundada em ilegalidade, sob pena de total incoerência*” (cf. página 4 das alegações de recurso), porque, como já se enunciou supra, o mecanismo de revisão oficiosa dos atos tributários vem reforçar as garantias dos contribuintes, motivo pelo qual só pode ser perspetivado como um expediente destinado, precisamente, a permitir à administração tributária “*(...) actuar de forma mais ampla (...)*”;

16ª Face ao exposto, e verificando-se que o conceito de erro imputável aos serviços compreende quer o erro de facto, quer o erro de direito, é manifesto que improcedem todas as conclusões do Ilustre Representante da Fazenda Pública, não merecendo qualquer censura a dita sentença recorrida que fez uma correta interpretação e aplicação do disposto no artigo 78.º da LGT a este respeito;

17ª Razão pela qual deve julgar-se improcedente o presente recurso, determinando-se a manutenção da sentença recorrida.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Ilustre Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a dita sentença recorrida, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA!

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Em síntese, entende que houve um erro de direito por parte da AT, uma vez que a derrama deveria ser determinada tendo em conta o lucro tributável do grupo e não o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram, por outro lado entende que não ocorre a caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa do acto tributário.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A ora Impugnante, é a sociedade dominante de um grupo de sociedades, que sujeita à aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69º a 71º do Código do IRC (cfr. art. 6º da p.i. e artigo 34º da informação adoptada como contestação).

B) Em 28-07-2010, a Impugnante apresentou declaração periódica de IRC - Modelo 22 - relativa ao exercício de 2009 do grupo de sociedades da qual é dominante (cfr. documento de fls. 59 a 62), na qual apurou um prejuízo fiscal de € 12.231.892,89, tendo declarado no quadro 10, campo 364, relativo a derrama, o valor de € 8.744,10.

C) A derrama apurada na declaração mencionada na alínea B) supra correspondente ao somatório das derramas calculadas e indicadas individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao grupo nas respectivas declarações periódicas de rendimentos individuais, de acordo com a orientação genérica da Administração Tributária, emitida através do Ofício Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (acordo).

D) Em 29-06-2012, a Impugnante deduziu pedido de revisão oficiosa do acto de autoliquidação de IRC referente ao ano de 2009, na parte que respeita à derrama calculada, com os fundamentos constantes de fls. 3 a 21 do processo administrativo apenso.

E) Em 28-01-2013, foi apresentada a presente impugnação (cfr. 2 e 3 dos autos).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A única questão que a recorrente Fazenda Pública pretende ver reapreciada é a questão da tempestividade do pedido de revisão oficiosa prevista no artigo 78º da LGT.

Alega, tal como já anteriormente o havia feito, que no seu entendimento -manifestamente errado e *contra legem*, diga-se desde já - tal pedido deveria ter sido formulado no prazo de 2 anos a contar da apresentação da autoliquidação, que a recorrente fixa em 31/05/2005, e como só foi apresentado em 29/01/2013, data “determinada” pela recorrente que não encontra apoio documental nos autos, aquele prazo de dois anos completou-se antes de ser apresentado o dito pedido de revisão oficiosa.

Lidas atentamente as conclusões e o corpo das alegações de recurso podemos surpreender que a recorrente não impugna a matéria de facto que foi levada ao probatório e que resultou da análise dos documentos juntos aos autos do pedido de revisão oficiosa, nomeadamente os factos vertidos em B) e D).

Para que a impugnação da matéria de facto dada como assente pelo tribunal recorrido possa ser considerada no âmbito do recurso deve obedecer à tramitação prevista no artigo 640º do CPC, uma vez que, diferentemente da matéria de direito, a mesma exige uma reanálise dos elementos probatórios constantes do processo, não se bastando com a mera análise da fundamentação da sentença recorrida.

Portanto, como não vem posta em causa expressamente, nos termos legalmente previstos, a matéria de facto levada ao probatório, é a essa matéria de facto a que se atenderá na apreciação de direito que incumbe a este Supremo Tribunal e para o qual o mesmo tem competência legal.

E sendo a essa matéria de facto a que se atenderá, podemos surpreender que, contrariamente ao afirmado pela recorrente Fazenda Pública, a apresentação da declaração modelo 22 ocorreu no dia 28/07/2010, cfr. alínea B) do probatório, e que a apresentação do pedido de revisão oficiosa daquela autoliquidação ocorreu no dia 29/06/2012, cfr. alínea D) do probatório.

Tomando agora como certo o errado prazo de 2 anos referido pela Fazenda Pública -resultante de uma construção jurídica “arrojada”-, para que a recorrida pudesse formular o pedido de revisão oficiosa e tomando também como certo o *dies a quo* desse prazo, ou seja, o termo inicial, que deve coincidir, no entender também da Fazenda Pública, com aquela data de 28/07/2010, apenas nos resta saber qual deve ser considerado o último dia do prazo.

Para o efeito socorrer-nos-emos do disposto no artigo 279º do Código Civil, que regula o modo de contagem dos prazos em geral e que se aplica ao caso concreto.

Dispõe este preceito legal, sob a epígrafe (Cômputo do termo):

À fixação do termo são aplicáveis, em caso de dúvida, as seguintes regras:

a) *Se o termo se referir ao princípio, meio ou fim do mês, entende-se como tal, respectivamente, o primeiro dia, o dia 15 e o último dia do mês; se for fixado no princípio, meio ou fim do ano, entende-se, respectivamente, o primeiro dia do ano, o dia 30 de Junho e o dia 31 de Dezembro;*

b) *Na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr;*

c) *O prazo fixado em semanas, meses ou anos, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda, dentro da última semana, mês ou ano, a essa data; mas, se no último mês não existir dia correspondente, o prazo finda no último dia desse mês;*

d) *É havido, respectivamente, como prazo de uma ou duas semanas o designado por oito ou quinze dias, sendo havido como prazo de um ou dois dias o designado por 24 ou 48 horas;*

e) *O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo.*

Interessa-nos, especialmente, o disposto na alínea c) que se refere à contagem do prazo em anos, posto que a recorrente Fazenda Pública afirma que o prazo de que a recorrida dispunha para a dedução do pedido de revisão oficiosa é de 2 anos contados a partir da apresentação da autoliquidação que, como já vimos, ocorreu no dia 28/07/2010.

Portanto, este prazo de 2 anos, nos termos do disposto naquela alínea c) terminaria às 24 horas do dia que corresponda, dentro do ano, à data a partir da qual se deve considerar que se inicia a sua contagem.

Iniciando-se a contagem de tal prazo, no dizer da recorrente Fazenda Pública, a partir da data da apresentação da autoliquidação -28/07/2010-, e seguindo aquela regra atrás apontada sobre o modo de fixação do termo final do prazo, podemos concluir que o último dia do prazo caiu, precisamente, no dia 28/07/2012, ou seja, exactamente dois anos após o seu início.

E como o pedido de revisão oficiosa apresentado pela recorrida foi enviado para os serviços da Administração Tributária no dia 29/06/2012, pelo seguro do correio, podemos concluir, com alguma

surpresa, que a recorrente não só não excedeu o prazo de que dispunha para dirigir o seu pedido à AT, como ainda o fez um mês antes por antecipação ao último dia do prazo e, nessa medida, evidentemente que não ocorreu a caducidade reclamada pela recorrente.

Improcede, pois, o recurso que nos vem dirigido.

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

Custas pela Fazenda Pública.

D.n.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Oposição. Execuções. Apensação. Excepção dilatória inominada.

Sumário:

- I — Não é legalmente admissível a dedução de uma única oposição contra diversas execuções fiscais que não se encontram apensadas;*
- II — Trata-se de excepção dilatória inominada que obsta ao conhecimento do mérito da oposição.*

Processo n.º 1523/14-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A....., inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (TAF de Coimbra) datada de 20 de Março de 2014, que indeferiu liminarmente a oposição que tinha deduzido às execuções n.º 0710201101047035, 071020070103422, e 0710200701003151, contra ele revertidas, com fundamento em prescrição das dívidas exequendas do ano de 2007. O recurso foi enviado ao TCA Norte que por decisão de 13 de Outubro de 2014, se julgou incompetente em razão da hierarquia, entendendo ser competente o STA, para onde os autos foram remetidos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I-O Recorrente não pode concordar com o entendimento sufragado na Doutra Decisão, uma vez que considera que ao premiar-se a inércia e eventual negligência da Autoridade Tributária, a qual devia ter procedido à apensação dos processos já que estavam reunidas as condições para o efeito, coloca-se o cidadão numa posição de desigualdade injusta e inaceitável.

II-Com efeito, e dentro do objectivo plasmado no artigo 179º do C.P.P.T, as Reversões às quais o ora Recorrente se opõe, foram instruídas com base nos mesmos fundamentos, em relação à mesma pessoa, e inclusive, foram remetidas para efeitos de citação no mesmo dia ao Recorrente.

III-Autoridade Tributária não procedeu à apensação como devia, impondo um ónus monetário ao cidadão, que em muitas situações obriga a que o mesmo já não se possa defender por falta de possibilidade de pagar as taxas de justiça.

IV-No modesto entender do Recorrente, este tipo de actuação não se coaduna com a boa administração da justiça e fere os princípios da igualdade e do acesso ao direito consagrados nos artigos 13º e 20º da C.R.P.

V-Assim, podia e devia o Doutra Tribunal ter procedido officiosamente à apensação das oposições, ao abrigo do disposto do artigo 288º n.º 3 do C.P.P.T.

VI-Apenas nesta foram finalmente ouvidas as testemunhas, sendo certo que a sessão de 14 de Outubro de 2011, apenas serviu para as alegações orais dos respectivos mandatários das partes, sendo a última sessão com data de 21 de Outubro de 2011, a resposta aos quesitos, em que não esteve presente nenhuma das partes ou seus mandatários, tudo cfr. as actas que aqui se juntam como doc. 2, 3, 4 e 5.

VII-Há por isso erro na Interpretação e aplicação do Direito.

VIII-Na sequência do nosso modesto raciocínio, consideramos que o Senhor Juiz *a quo* violou os artigos 179º, 188º, 278º e 288º n.º 3 do C.P.P.T e os artigos 13º e 20º da C.R.P, entre outros.

Termos em que nos Doutamente supridos e nos mais de Direito, devem Vossas Excelências julgar procedente o presente Recurso, e proferir Douro Acórdão que revogue a Decisão Recorrida, ordenando-se a apensação das oposições e admitindo-se a oposição deduzida pelo Recorrente, seguindo-se os ulteriores termos do processo assim se fazendo Justiça!!!

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Em síntese, entende, no sentido da sentença, de que nos presentes autos não pode o recorrente cumular oposições pois as diferentes execuções não se encontram apensas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Matéria de facto relevante para a decisão deste recurso:

-O despacho recorrido indeferiu liminarmente a presente oposição por a mesma se destinar a contraditar diversas execuções que não se encontram apensadas, citando para o efeito o acórdão do STA datado de 28/11/2012, recurso n.º 0840/12;

-Esta oposição vem deduzida contra 3 execuções fiscais que não se encontram apensadas entre si, conforme informação do OEF constante do ofício de fls. 41.

Nada mais há com interesse.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Como ponto prévio impõe-se referir que a conclusão **VI** das alegações de recurso não diz respeito à matéria em discussão dos autos, uma vez que faz referência a diligências judiciais ocorridas em data anterior à do próprio despacho -24/09/2013- que ordenou a reversão das execuções contra o aqui recorrente.

Esta questão que vem colocada no presente recurso já não é nova, sendo que este Supremo Tribunal tem reiteradamente decidido de modo uniforme que não é legalmente admissível a dedução de uma única oposição contra diversas execuções fiscais "...que não estão apensadas constitui excepção dilatória inominada que obsta ao conhecimento do mérito daquela...", cfr. acórdãos datados de 14/09/2011, recurso n.º 0242/11 e de 02/07/2014, recurso n.º 0390/14.

No essencial, escreveu-se nesses acórdãos, respigando-se do texto do mais recente que:

"No caso, a recorrente deduz oposição aos processos de execução fiscal n.º 1112201101125621, n.º 1112201101125656, n.º 1112201101129870, n.º 1112201101125630 e n.º 1112201101125648 (invocando como fundamento de oposição, quer a prescrição do procedimento contra-ordenacional que determinou a condenação nas coimas a que se reportam as quantias exequendas, quer a prescrição das próprias coimas, quer a inexistência de responsabilidade sua por não ser ela conduziu o veículo nas datas em questão e não ter, por isso, cometido os respectivos ilícitos contra-ordenacionais).

Mas os processos de execução não estão, por sua vez, apensados entre si.

Com efeito, apesar da alegação da recorrente (na Conclusão F) no sentido de que os processos de execução fiscal se encontravam todos na mesma fase, quando foi deduzida a oposição à execução fiscal e no sentido (Conclusões K a M) de que é seu entendimento que os processos devem até considerar-se como estando apensados, o que é verdade é que a decisão recorrida os julgou não apensados (como, aliás, decorre dos autos).

Ora, apesar de ter tramitação processual autónoma, a oposição à execução fiscal caracteriza-se como contestação a esta. Por isso, «a oposição a dois processos de execução fiscal distintos não pode ser concretizada através de uma única oposição, mesmo considerando a circunstância de a fundamentação de facto e de direito poder ser idêntica relativamente às duas oposições» (neste sentido, cfr. os acs. deste STA, de 5/12/2007, 9/9/2009, 14/9/2011, 25/1/2012 e 28/11/2012, nos procs. n.ºs. 795/07, 0521/09, 242/11, 802/11 e 840/12, respectivamente).

E sendo certo, todavia, que é legalmente permitida a apensação de processos de execução, nos termos do art. 179º do CPPT (desde que corram contra o mesmo executado e se encontrem na mesma fase), essa decisão de apensação inscreve-se na competência do órgão da execução fiscal [ao qual compete, não obstante a natureza judicial do processo de execução fiscal (nº 1 do art. 103º da LGT), praticar neste processo os actos de natureza não jurisdiccional, designadamente os relativos à apensação de execuções fiscais (arts. 151º e 179º do CPPT), apreciando a conveniência e oportunidade da apensação e devendo fazê-lo se as execuções se encontrarem na mesma fase (n.ºs. 1 e 2 do art. 179º do CPPT)].

Assim, não tendo o recorrente requerido a apensação das execuções em causa, também não cabia ao Tribunal recorrido (contrariamente ao alegado na Conclusão H), verificar os pressupostos e decidir a apensação dos processos executivos em causa. Sendo que a dedução da oposição a execuções fiscais que não estão apensadas constitui «razão obstativa do conhecimento do mérito daquela e, por isso, uma excepção dilatória inominada, nos termos do artigo 493º do CPC, excepção dilatória inominada, porque não consta do elenco meramente exemplificativo do artigo 494º do mesmo CPC e

que, evidentemente, determina o indeferimento liminar da oposição, nos termos do artigo 234º-A do CPC.» (citado acórdão do STA, de 5/12/2007).

E embora seja certo que nem sempre a verificação de uma exceção dilatória deverá conduzir à decisão de absolvição da instância [já que, mesmo que a exceção subsista, por a falta ou irregularidade não ter sido sanada, não haverá lugar à absolvição da instância quando, destinando-se a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da apreciação da exceção, a que se conheça do mérito da causa e a decisão deva ser integralmente favorável a essa parte – cfr. o disposto no n.º 3 do art. 278º do (novo) CPC], tal circunstancialismo não se verifica no caso vertente: «... a exigência de que seja deduzida uma oposição relativamente a cada execução fiscal que não esteja apensada, não visa tutelar o interesse das partes, designadamente o do oponente; visa, isso sim, assegurar o interesse público da boa administração da justiça, sabido que se pode tornar inviável para o tribunal apreciar uma contestação a diversas execuções que não estão apensadas e que até podem estar em fase processuais completamente distintas, eventualmente, até em serviços de finanças diferentes, bem como lhe será impossível, a final, dar cumprimento ao disposto no art. 213.º do CPPT, que prescreve que a oposição, quando terminada, deverá ser apensada ao processo de execução fiscal.» (citado ac. do STA, de 25/1/2012, proc. n.º 802/11).

De todo o modo, o direito de defesa da oponente não ficará comprometido, pois que sempre poderá valer-se da faculdade que lhe concede (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6ª ed., Vol. III, anotação 12 ao art. 206º, pp. 543 a 545, considerando juridicamente adequadas estas soluções.) o n.º 2 do citado art. 279º do novo CPC (correspondente ao anterior art. 289º) e apesar de ter optado pela interposição do presente recurso, em vez de apresentar novas oposições, nem mesmo assim perdeu ainda a oportunidade de usar daquela faculdade, pois o prazo se conta a partir da notificação deste acórdão, considerando-se a oposição deduzida na data em que a primeira petição foi apresentada ao órgão de execução fiscal (Neste sentido, em situação de indeferimento liminar da Petição Inicial, cfr. o autor e local citados, anotação 6 ao art. 209º, p. 556.) cfr. Jorge Lopes de Sousa, loc. cit. vol. III, p. 556)».

Tendo-se sufragado esta doutrina na sentença recorrida, não se vê agora que se deva decidir em sentido contrário, tanto mais que os argumentos esgrimidos pelo recorrente nas suas alegações não são idóneos a rebater fundamentadamente a posição já anteriormente assumida por este Supremo Tribunal, pelo que, o recurso não merece provimento.

Face ao exposto, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

D.n.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 20 de Maio de 2015.

Assunto:

Custas. Dispensa do remanescente.

Sumário:

- I — Dispõe o n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais que: «Nas causas de valor superior a (euro) 275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento».
- II — No caso dos autos, a questão decidida no recurso acabou por ter uma complexidade de menor grau e a mesma não pôs termo ao processo, por natureza, pois que estava em causa apenas um despacho interlocutório. Assim sendo, existem razões válidas e legais para dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, o que significa a consideração da excepcional facilidade que o Tribunal teve em proferir decisão apresentada de forma muito simplificada e destacando-se também que nada há a apontar à conduta processual das partes, que foi a normal e esperada.

Processo n.º 1551/13-30.
 Recorrente: A...
 Recorrido: AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., executado por reversão no processo de execução fiscal n.º 3107200101100017 e apensos, instaurado para cobrança de dívidas fiscais correspondentes aos actos de liquidação de IRC de 1997 e 1998, bem como de IVA de 1996, 1997 e 1998, no montante total de € 10.911.667,90, de que é devedora originária a sociedade B..... Lda, em processo de impugnação, arguiu nulidade insanável do processo em virtude de alegada falta de citação e ainda da alegada falta de requisitos essenciais do título executivo.

Por despacho de fls. 1155, de 26 de Junho de 2013, o Tribunal Tributário de Lisboa (TTL), decidiu que a questão invocada será conhecida a final, na sentença a proferir nos autos. Reagiu o ora recorrente interpondo recurso para este STA que por acórdão de 12/02/2015 decidiu que não ocorre qualquer prejuízo para os interesses do revertido que detém nos presentes autos a qualidade de impugnante, e (agora recorrente) em ter sido determinado relegar para a sentença final o conhecimento da arguida nulidade, não sendo beliscado o seu direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva pelo que negou provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Mais condenou em custas o recorrente.

Na sequência da prolação do acórdão, foi efectuada ao recorrente a notificação de fls. 264 para pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Reagiu o mesmo nos seguintes termos:

«A....., Recorrente no processo acima identificado, tendo sido notificado do conteúdo do Acórdão proferido a fls. 254-261 dos autos, assim como para, no prazo de 20 dias, “proceder ao pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no recurso, devendo juntar ao processo o respectivo documento comprovativo no prazo de 5 dias posteriores à data do pagamento - cfr. artigos 14.º n.º 9 e 6.º n.º 7, ambos do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, e artigo 22.º n.º 3 da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 e Abril”, vem, mui respeitosamente, expor e requerer a V. Exas. como segue.

1. Confirmando o douto Acórdão, ora notificado, o despacho interlocutório recorrido e negando provimento ao recurso, fixou o Venerando Tribunal “Custas a cargo do recorrente”. (cfr. fls. 8 do Acórdão).

2. Em conjunto com a notificação da decisão, notificou a secretaria do Supremo Tribunal Administrativo o Recorrente para proceder, no prazo de 10 dias, ao pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no presente Recurso, ao abrigo dos artigos 14.º n.º 9 e 6.º, n.º 7 do Regulamento das Custas Processuais (RCP).

3. Ora, em primeiro lugar, partindo da análise das disposições legais invocada, dispõe o n.º 9 do artigo 14.º do RCP que: “Nas situações em que deva ser pago o remanescente nos termos do n.º 7 do artigo 6º e o responsável pelo impulso processual não seja condenado a final, o mesmo deve ser notificado para efectuar o referido pagamento, no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão que ponha termo ao processo.” (destaque nosso)

4. Note-se, por um lado, que a matéria apreciada pelo presente Recurso do despacho interlocutório (que relevou para a apreciação da questão da insanável do processo executivo) respeitou somente em “decidir nos presentes autos (...) se é admissível relegar para a sentença final o conhecimento da nulidade de falta de citação no processo executivo fiscal e falta de requisitos essenciais do título executivo, arguida pelo revertido que veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação.”

5. Ora, constata-se que esta questão não se trata da questão ou questões que constituem objecto da impugnação judicial, pois não se trata de um recurso de uma decisão final de 1ª instância.

6. Assim como se constata que não foi conhecida, em substituição, pelo Venerando Tribunal a questão da nulidade colocada, conforme pedido pelo Recorrente e tal como decidido no Acórdão do STA de 30-11-11, proferido no recurso n.º 0915/11.

7. Em suma, não se trata o Acórdão notificado de uma “decisão que ponha termo ao processo” (i.e., a última decisão com trânsito em julgado que ponha termo em definitivo à causa).

8. Por outro lado, pode o Recorrente a final, na decisão que ponha termo ao processo com trânsito em julgado, vir a ser a parte vencedora — conforme expressamente se pode ler no n.º 9 do artigo 14.º do RCP, “e o responsável pelo impulso processual não seja condenado a final”.

9. Por estas razões, tal notificação só deve ocorrer após o trânsito em julgado da causa, apresentando-se, assim, nesta sede a notificação para pagamento da taxa de justiça remanescente inútil e extemporânea.

10. Em segundo lugar, acresce ainda que pode o responsável por este pagamento do remanescente ser dispensado pelo juiz, porquanto, nas causas de valor superior a €275 000, dispõe a regra geral consagrada no artigo 6.º n.º 7 do RCP que: “(...) o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.” (destaque nosso)

11. No caso concreto, verifica-se que o Tribunal não se pronunciou sobre a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça a que se refere o art.º 6.º n.º 7 do RCP.

12. Ora, a apreciação e decisão quanto à possibilidade de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, à luz do art.º 6.º n.º 7 do RCP, deve ocorrer até à notificação da conta de custas, conforme decisão do douto Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 03-12-2013, Processo n.º 1394/09.8TBCBR.C1: “Salvo o devido respeito, não resulta dos normativos legais aplicáveis que essa dispensa tivesse que ser proferida “na sentença”. Na nossa interpretação, tal dispensa pode ter lugar até ser elaborada a conta. Obviamente que podendo ela ter lugar “oficiosamente” na sentença, o mais curial é que um despacho sobre tal venha a ocorrer quando as partes sejam confrontadas com essa questão e a coloquem para decisão judicial. Mas sempre antes da conta final!”

13. Com efeito, tendo o Recorrente sido confrontado com a notificação para o pagamento do remanescente da taxa de justiça, nada impede que o Tribunal aprecie o quanto antes o presente requerimento e requisitos de aplicação do preceito em apreço.

14. Ora, conforme fundamentação do Tribunal da Relação de Guimarães, no seu Acórdão de 21-05-2013, processo n.º 412/11.4TCGMR.G1: “A referida decisão judicial de dispensa, excepcional, depende segundo o estabelecido neste normativo [artigo 6.º/7 do RCP] da especialidade da situação, designadamente da complexidade da causa e da conduta processual das partes. A referência à complexidade da causa e à conduta processual das partes significa em concreto a sua menor complexidade ou simplicidade e a positiva atitude de cooperação das partes.”

15. Relativamente à “complexidade da causa”, verifica-se nos presentes autos, sem grande margem para dúvidas, que a questão a decidir não se revestiu de especial complexidade, não se levantando nos presentes autos quaisquer outras questões.

16. Ou seja, não obstante o valor do recurso ser o valor muito elevado da acção (€5.620.537,55), não constituiu objecto do presente recurso apreciação por este Supremo Tribunal das questões objecto da impugnação judicial, pois conforme referido não estamos perante um recurso de uma decisão final de 1.ª instância, o que nos conduz de imediato a uma relação de desproporcionalidade com o valor, desproporção esta evidente a qualquer comum cidadão, justificando a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso ao abrigo do n.º 7 do artigo 6.º do RCP.

17. A este respeito sublinhe-se o disposto no Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 21-05-2013 (disponível em www.dgsi.pt): “E se atendermos a que no dia a dia dos tribunais nos deparamos com acções substancialmente mais complexas que estão longe de atingir os montantes em causa no presente recurso, a conclusão não pode ser a de que existe uma flagrante desproporcionalidade entre o serviço prestado, os custos cobrados e os a cobrar. [...] Assim se entende importando não olvidar que deve existir correspectividade entre os serviços prestados e a taxa de justiça cobrada aos cidadãos que recorrem aos tribunais, quer de acordo com o princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 2º CRP, quer ainda do direito de acesso à justiça acolhido no artigo 20º igualmente da Constituição da República Portuguesa, nos termos já apontados.”

18. Acresce que, relativamente à “conduta processual das partes”, nada há a salientar ou censurar pois foi a conduta normal dos intervenientes processuais, na defesa dos seus interesses.

19. Com efeito, o Recorrente interpôs o presente recurso no exercício do seu direito legal de recorrer no processo judicial tributário (artigo 285.º do CPPT) e do direito legal e constitucional que lhe assiste enquanto contribuinte de poder recorrer judicialmente de uma decisão que lese os seus direitos e interesses legalmente protegidos (artigo 9.º n.º 2 da LGT e artigo 20.º da CRP).

20. Tal como sucedeu, in casu, com o recurso interposto do despacho interlocutório proferido pelo Tribunal de 1.ª instância o Recorrente agiu em defesa dos seus interesses, fazendo uso do processo de uma forma legítima e não dilatória, ao ponto de conter o pedido do Recorrente do conhecimento, em substituição, das nulidades arguidas de modo a garantir a celeridade da justiça.

21. Com as suas Alegações e Conclusões de Recurso o Recorrente efectuou o pagamento da taxa de justiça devido, atento o valor da causa/recurso, e juntou ao processo o respectivo documento comprovativo do pagamento, valor esse que se mostra já manifestamente suficiente e proporcional, justificando-se que seja o Recorrente dispensado do pagamento do remanescente da taxa de justiça, o que se requer.

Termos em que, atendendo quer a que não se possa considerar de particular complexidade a questão colocada à apreciação do Venerando Tribunal Superior, quer ao valor da causa, bem como à conduta processual do Recorrente, requer-se a V. Ex.a em consideração do exposto, a dispensa do pagamento

do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no artigo 6.º n.º 7 do RCP e dos princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso.»

A contraparte não se pronunciou.

O M.º P.º junto deste STA emitiu o seguinte parecer:

«Na procedência do que se alega a fls. 275, é de dar sem efeito a notificação efectuada na sequência do acórdão proferido nos autos, em face do que resulta prejudicado e conhecimento dos demais.»

2- CUMPRE DECIDIR NESTE STA

A questão da oportunidade da notificação efectuada a fls. 264.

Aquando da notificação do Acórdão proferido nos presentes autos ao mandatário da recorrente, este foi ainda notificado para: «(...), no prazo de 10 dias proceder ao pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no recurso, devendo juntar ao processo o respectivo documento comprovativo no prazo cinco dias posteriores à data do pagamento – cfr. artigos 14.º, n.º 9 e 6.º, n.º 7, ambos do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 24/2008, de 26 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, e artigo 22.º n.º 3 da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril.» (cfr. fls. 654 dos autos).

É deste acto que o recorrente reclama, pelas razões que apresentou e que ficaram expressas supra entendendo em suma que tal notificação só deve ocorrer após o trânsito em julgado da causa apresentando-se assim, nesta sede a notificação para pagamento da taxa de justiça remanescente inútil e extemporânea.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o n.º 9 do artigo 14.º do RCP (Oportunidade do pagamento) que: «*Nas situações em que deva ser pago o remanescente nos termos do n.º 7 do artigo 6.º e o responsável pelo impulso processual não seja condenado a final, o mesmo deve ser notificado para efectuar o referido pagamento, no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão que ponha termo ao processo*», dispondo por sua vez o n.º 2 do artigo 1.º do mesmo diploma legal que: «*Para efeitos do presente Regulamento, considera-se como processo autónomo cada acção, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem a uma tributação própria*».

Assim, a posição sustentada pelo recorrente, acaba por acolher o apoio legal uma vez decaiu no recurso e foi condenado em custas, apresentando-se assim nesta sede e agora a notificação efectuada como extemporânea uma vez que está previsto ser efectuada à parte ganhadora/vencedora, qualidade que o reclamante não detém.

Assim sendo, deve ser dada sem efeito a notificação efectuada a fls. 264 o que se fará a final.

Quanto à impetrada dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, que se entende ser oportuna e apenas relativa às custas em causa no presente recurso pois que, se tem entendido que não cabe a este STA apreciá-lo senão no que respeita à acção que a ele foi dirigida.

E quanto a este pedido cremos que ocorre, motivo para a respectiva dispensa como passaremos a expor.

Dispõe o n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais que: «*Nas causas de valor superior a (euro) 275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento*».

No caso dos autos, a questão decidida no recurso acabou por ter uma complexidade de menor grau e a mesma não pôs termo ao processo, por natureza, pois que estava em causa apenas um despacho interlocutório. Assim sendo, existem razões válidas e legais para dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, o que significa a consideração da excepcional facilidade que o Tribunal teve em proferir decisão apresentada de forma muito simplificada e destacando-se também que nada há a apontar à conduta processual das partes, que foi a normal e esperada.

Assim sendo, e pelo exposto vai deferido parcialmente o pedido de reforma quanto a custas, determinando-se a redução do remanescente a que vimos aludindo.

3- Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em dar sem efeito a notificação operada a fls. 264º dos autos e em deferir a requerida dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça a considerar para efeitos de custas.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Pedro Delgado*.

Segue acórdão de 17 de Junho de 2015:

RECTIFICAÇÃO DE ERRO MATERIAL

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

1 - RELATÓRIO

A....., executado por reversão no processo de execução fiscal n.º 3107200101100017 e apensos, instaurado para cobrança de dívidas fiscais correspondentes aos actos de liquidação de IRC de 1997 e 1998, bem como de IVA de 1996, 1997 e 1998, no montante total de € 10.911.667,90, de que é devedora originária a sociedade B..... Lda, em processo de impugnação, arguiu nulidade insanável do processo, em virtude de alegada falta de citação e ainda da alegada falta de requisitos essenciais do título executivo.

Por despacho de fls. 1155, de 26 de Junho de 2013, o Tribunal Tributário de Lisboa (TTL), decidiu que a questão invocada será conhecida a final, na sentença a proferir nos autos. Reagiu o ora recorrente interpondo recurso para este STA que por acórdão de 12/02/2015 decidiu que não ocorre qualquer prejuízo para os interesses do revertido que detém nos presentes autos a qualidade de impugnante, e (agora recorrente) em ter sido determinado relegar para a sentença final o conhecimento da arguida nulidade, não sendo beliscado o seu direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva pelo que negou provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Mais condenou em custas o recorrente.

Na sequência da prolação do dito acórdão, foi efectuada ao recorrente a notificação de fls. 264 para pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Reagiu o mesmo questionando a oportunidade da notificação efectuada a fls. 264, e impetrando a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Por acórdão deste STA de 20/05/2015 foi decidido “*dar sem efeito a notificação operada a fls. 264 dos autos e em deferir a requerida dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça a considerar para efeitos de custas*”.

No entanto de forma, algo contraditória, no parágrafo que antecede a parte decisória deste último acórdão escreveu-se:

“*Assim sendo, e pelo exposto vai deferido parcialmente o pedido de reforma quanto a custas, determinando-se a redução do remanescente a que vimos aludindo.*” Quanto se pretendia escrever em lugar de “parcialmente” a palavra “totalmente”, como, logicamente, decorre da parte decisória da decisão que deu total deferimento à impetrada dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça a considerar para efeitos de custas”.

Ocorreu erro material de escrita que urge corrigir oficiosamente (artº 614º n.º 1 do CPC).

E, corrigindo:

No lugar indicado, onde se lê “parcialmente” deverá doravante ler-se “totalmente”, procedendo-se à respectiva alteração e anotações.

2- DECISÃO:

Termos em que, acordam os Juízes deste STA em corrigir o lapso de escrita contido no acórdão de 20/05/2015 constante de fls. 284 a 289 dos autos, nos termos sobreditos, operando-se a respectiva correcção.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Nulidade da decisão por omissão de pronúncia.

Sumário:

- I — *A nulidade de sentença por omissão de pronúncia só ocorre quando o tribunal deixar de apreciar questão que devia conhecer.*
- II — *A obrigação que impende sobre o Tribunal de se pronunciar sobre as questões submetidas pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras, não significa que o juiz tenha de conhecer todos os argumentos ou considerações que as partes hajam produzido. Uma coisa são as questões submetidas ao Tribunal e outra são os argumentos que se usam na sua defesa para fazer valer o seu ponto de vista.*

Processo n.º 77/14-30.

Recorrente: A...

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

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A....., com os sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da decisão do TAF de Aveiro, que rejeitou liminarmente a petição inicial de impugnação por erro na forma do processo, insusceptível de convalidação.

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

«1. Conforme o impugnante esclareceu na petição inicial, como nota prévia, consta expressamente da Citação para a reversão sob o título “objecto e função da citação” que “... informa-se ainda que, nos termos do n.º 4 do artigo 22º da Lei Geral Tributária a contar da data da citação, poderá apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artº 99º e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º do C.P.P.T.” — doc. n.º 1 junto à p.i.

2. Referiu ainda o impugnante que, ainda que se entenda que a Impugnação Judicial apresentada não seja o meio de defesa próprio, sempre terá que ser admitida face à posição assumida pelo Órgão de Execução Fiscal, porquanto, o ora Impugnante confiou na informação prestada aquando da Citação da Reversão em causa, criando a legítima expectativa de que a Impugnação Judicial era um dos meios de defesa ao seu dispor.

3. A citação da reversão em causa menciona, além do mais, as várias disposições de carácter normativo acima referidas, ou seja, “... nos termos do n.º 4 do artigo 22º da Lei Geral Tributária a contar da data da citação, poderá apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artº 99º e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º do C.P.P.T.”

4. Nos termos do disposto no n.º 4 do art. 14º do Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de Abril “quando nas comunicações dirigidas aos cidadãos se faça referência a disposições de carácter normativo ou a circulares internas da Administração, é obrigatório transcrever a parte que é relevante para o andamento ou resolução do processo ou anexar-se fotocópia do documento que a consubstancia”.

5. É pois manifesto que não obstante serem mencionadas na citação em causa diversas disposições normativas, designadamente as anteriormente referidas e, de as mesmas constituírem fundamento jurídico para o regular andamento do processo, não foi cumprido o disposto no art. 14º, n.º 4, do citado Decreto-Lei n.º 135/99, de 22/04, sendo certo que o citado diploma “prevalece sobre quaisquer disposições gerais ou especiais relativas aos diversos serviços e organismos da Administração Pública” - (cfr. dispõe o seu art. 50º, n.º 1).

6. Não merecendo qualquer dúvida que o prazo de que o contribuinte beneficia para reagir contra os actos da administração pública assume primordial relevância para o andamento e resolução do processo, forçoso será concluir que tal normativo impõe à administração pública que transcreva expressamente nas citações efectuadas os prazos de defesa do contribuinte, ao invés de remeter para normativos legais.

7. Na citação da reversão do ora impugnante a administração pública transcreve expressamente o prazo de que o mesmo dispõe para pagar a quantia exequenda, nos termos que se seguem: “Pelo presente fica citado(a) de que é executado por reversão nos termos do art. 160º do C.P.P.T., na qualidade de Responsável Subsidiário para, no prazo de 30 (trinta) dias a contar desta citação, pagar a quantia exequenda (...)”.

8. Ao abrigo da disposição citada, por maioria de razão, impor-se-ia à administração pública igual cuidado na transcrição dos prazos de defesa do impugnante.

9. Na citação da reversão efectuada ao impugnante, a administração pública podia e devia ter transcrito no texto da mesma que o executado dispunha do prazo de 30 (trinta) dias para pagar a quantia exequenda ou deduzir Oposição Fiscal, eliminado assim qualquer dúvida quanto ao prazo de que dispunha para apresentar a sua defesa.

10. É, assim, ao abrigo de um direito anterior e expressamente conferido pelo Órgão de Execução Fiscal, e em consideração aos princípios orientadores da boa fé e da confiança, que deverão nortear a actividade da Administração Pública, que o impugnante deduziu a presente impugnação judicial.

11. Por isso que, então, a impugnante apresentaria a sua pretensão de acordo com os termos da citação e usando um dos meios que lhe foi expressamente reconhecido.

12. Todos estes factos foram expressamente alegados pelo impugnante na petição inicial e foram totalmente ignorados pelo tribunal “a quo”, o qual decidiu como se tais factos não tivessem sido sequer alegados.

13. Salvo melhor opinião, antes do tribunal “a quo” se pronunciar se, in casu, ocorreu ou não erro na forma de processo e se os autos poderiam ou não ser aproveitados, podia e devia ter apreciado a questão da validade da citação do despacho de reversão ao impugnante.

14. Na medida em que, os factos invocados pelo impugnante na petição inicial, a serem verdadeiros e se na citação efectuada nada se disse quanto ao prazo de oposição (vide doc. n.º 1 junto à p.i.), tal situação poderia levar à apreciação dos fundamentos da impugnação judicial apresentada.

15. Por ter sido deduzida ao abrigo de um direito anterior e expressamente conferido pelo Órgão de Execução Fiscal.

16. Ocorrendo, assim, uma nulidade por omissão de pronúncia quanto a questões de que o tribunal recorrido deveria obrigatoriamente ter tomado conhecimento, nos termos previstos no art. 125º n.º 1 do CPPT, o que determina a declaração da sua invalidade e a sua substituição por outra que se pronuncie sobre todas as questões suscitadas, com respeito pelo correlativo dever de fundamentação que devem revestir todas as decisões judiciais— que aqui expressamente se invoca.

17. A não pronúncia sobre tais questões além de geradora de nulidade, nos termos previstos no art. 125º n.º 1 do CPPT, consubstancia uma inconstitucionalidade, por violação dos arts. 32º n.º 1, 203º e 205º, n.º 1 da C.R.P., inconstitucionalidade essa que desde já se argui para todos os efeitos legais.»

2 – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social apresentou as suas contra alegações, tendo concluído da seguinte forma:

«a) — O entendimento vertido na Sentença recorrida é pois correcto, porquanto não tendo a impugnação judicial sido deduzida tempestivamente, não poderá a mesma ser “aproveitada”, convolada, pelo que o recurso interposto deverá improceder com as necessárias consequências legais.

b) — Diferentemente do entendimento perfilhado pelo revertido/impugnante o prazo para deduzir oposição é de 30 dias a contar da citação, sendo que para que a impugnação pudesse ser convolada no meio processual admissível deveria ter sido interposta no mencionado prazo.

c) A Reclamação graciosa como o próprio nome indica não é meio judicial de reacção contra o ato de citação em sede de reversão, pelo que nunca o recorrente poderá aproveitar o prazo aí concedido.

d) — Pelas razões supra expostas, a Sentença recorrida fez o correto enquadramento jurídico das normas aplicáveis, quais foram interpretadas e aplicadas com o sentido exposto nas presentes contra alegações e conclusões.»

3 – O recurso foi interposto no TCA Norte, o qual, por acórdão constante de fls. 167/177, veio a declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do mesmo, por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e declarou competente para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

5 – O Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

6 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

7 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro fixou a seguinte matéria de facto:

A) Na sequência de despacho de reversão proferido no processo de execução fiscal a correr termos na Secção de Processo Executivo de Aveiro do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, 12 sob o número 0101200900320528 e apensos, instaurados originariamente contra «B....., SA.», por dívidas de Quotizações e Contribuições à Segurança Social dos meses de Janeiro a Agosto de 2009, nos montantes de € 14 175,18 e acrescidos totalizando o montante global de € 18 411,42, em 05/04/2012, foi o impugnante citado na qualidade de responsável subsidiário (Admitido e doc 1 anexo à PI a fls. 17 a 22),

B) O Impugnante apresentou em 03/05/2012 na Secção de Processo Executivo de Aveiro do IGFSS, 12 reclamação graciosa requerendo a revogação do despacho de reversão (Admitido e doc 2 anexo à PI a fls. 82 a 86 dos Autos);

C) O Impugnante apresentou em 03/12/2012 no Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro a presente impugnação judicial, invocando a sua ilegitimidade por não exercício de facto de quaisquer funções de gerência no período compreendido entre 10/11/2004 e 31/08/2009, data em que produziu efeitos a renúncia apresentada em 18/08/2009, a falta de fundamentação do despacho de reversão quanto à fundada insuficiência de activos penhoráveis do devedor originário para a satisfação do crédito tributário e à sua culpa pela insuficiência do património daquela para a satisfação das dívidas tributárias, bem como a inexistência de culpa funcional da sua parte (fls. 2 a 16 dos Autos).

8. É o seguinte a fundamentação do despacho impugnado, na parte que releva para apreciação da questão objecto do recurso:

«Em face da matéria de facto provada, a questão que cumpre solucionar consiste em verificar da admissibilidade legal de convalidação da presente impugnação em oposição à execução fiscal.

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento officioso de outras: art. 660º n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), ex. vi do art. 2º alínea e) do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Do teor da petição inicial ressalta claramente que a argumentação substantiva assenta no sentido da não verificação dos pressupostos da sua responsabilização subsidiária, pelo não exercício de facto das funções de gerência pela falta de fundamentação do despacho de reversão e pela inexistência de culpa da sua parte.

Optando para tal pela via da impugnação judicial.

O erro na forma de processo ocorre sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza ou valor da acção e constitui nulidade, de conhecimento officioso: art. 199º e 202º do CPC.

O erro na forma de processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal com o recurso à acção; por outro lado, constitui vinculação temática para o tribunal, pois é dentro dele que o tribunal se move: art. 668º n.º 1 alínea e) do CPC.

O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se quer alcançar.

Ora, a impugnação judicial é a via processual para atacar e/ou anular o acto tributário, aquela declaração de vontade da Administração Fiscal que define o quantum a exigir ao contribuinte e vulgarmente designado por liquidação.

Questiona o impugnante a legalidade do despacho de reversão, reagindo contra a imputação que lhe foi efectuada dessa dívida, considerando que não se verificam os pressupostos da responsabilidade subsidiária.

Nesta perspectiva, a tal causa de pedir cabe o processo de oposição à execução fiscal.

Incorreu, pois, o impugnante em erro na forma de processo.

Vejamos então se os autos podem ser aproveitados.

É mediante o despacho de reversão que se concretiza a legitimidade, em termos de responsabilidade subsidiária; ora, a ilegitimidade — aqui entendida no aspecto substantivo — constitui um dos fundamentos da oposição à execução: art. 204º do CPPT.

Autonomamente, enquadra-se perfeitamente na previsão do art. 204º n.º 1 alínea i) do CPPT.

A ilegalidade do despacho de reversão constitui, um dos fundamentos de oposição; nesta medida, a causa de pedir suscitada na petição inicial contende com o processo de oposição, que assim se considera a via processual mais adequada, in casu, à tutela dos interesses em causa nos autos.

A convoção da presente impugnação judicial em oposição à execução fiscal está dependente da verificação de dois pressupostos, a saber:

a) Que a petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual, neste caso, oposição à execução fiscal;

b) Que o pedido formulado seja compaginável com a forma de processo adequado, pressuposto que no caso concreto se verifica.

Restando apreciar da tempestividade da petição.

Nos termos do artigo 203º do CPPT, a oposição à execução fiscal deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação. Ora, no caso dos autos verifica-se que o impugnante foi citado no dia 05/04/2012.

Tendo a presente impugnação sido deduzida no dia 03/12/2012, com base no supra exposto, facilmente se conclui da extemporaneidade da apresentação mesma.

Sendo irrelevante a invocada apresentação de reclamação graciosa nos 30 dias subsequentes à citação uma vez que, atenta a natureza judicial do processo de execução, tal apresentação se mostra inepta ao efeito pretendido de prorrogação de prazo para dedução de oposição à execução.

Relembrando-se que os fundamentos invocados não são enquadráveis na modalidade impugnatória escolhida pelo Autor.

Concluindo, incorreu-se em erro na forma de processo, não podendo os autos ser aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo determinada na lei.

Assim, impõe-se a anulação de todo o processado, com a consequente absolvição da instância do IGFSS, de acordo com os preceitos legais citados.

Nos termos do disposto no artigo 288º, n.º 1 alínea b) do C.P.C., o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o demandado da instância quando anule todo o processo.

Termos em que, e de acordo com o antes exposto, na procedência da excepção de erro na forma processual e da impossibilidade de convoção, decide-se anular todo o processo e absolver o IGFSS da instância.»

9. Do objecto do recurso:

Como se viu o recurso foi interposto no Tribunal Central Administrativo Norte, o qual, por acórdão constante de fls. 167/177, veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

E de facto, porque apenas está em causa a interpretação das regras jurídicas aplicáveis, não havendo controvérsia a este propósito, também aqui se entende, na perspectiva considerada pelo Tribunal Central Administrativo Norte, que o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (n.º 1 do art. 280º do CPPT).

Há, assim, apreciar e decidir as questões objecto do recurso, que são as seguintes:

a) Saber se padece de nulidade por omissão de pronúncia a decisão recorrida que indeferiu liminarmente a impugnação por erro na forma do processo, nomeadamente por esta não ter conhecido da validade da citação do despacho de reversão, citação essa que, alegadamente continha elementos que

induziram a ora recorrente, a usar como meio de defesa a impugnação judicial e que terá sido efectuada sem as indicações previstas no n.º 4 do art. 14.º do Dec.-Lei n.º 135/99, de 22 de Abril;

b) Saber se o não conhecimento de tais questões nos termos previstos no art. 125.º do C.P.P.T. consubstancia inconstitucionalidade por violação dos arts. 32.º n.º 1, 203.º e 205.º n.º 1 da C.R.P..

10.1 Da alegada nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia

Nos termos dos arts. 608º n.º 2 e 615º n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil, só ocorre omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença ou acórdão, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

No caso em apreço está em causa a decisão recorrida que indeferiu liminarmente a impugnação por erro na forma do processo e que considerou não ser viável a sua convocação na forma processual adequada - oposição à execução fiscal.

A recorrente alega que na citação da reversão efectuada ao impugnante, a administração pública podia e devia ter transcrito no texto da mesma que o executado dispunha do prazo de 30 (trinta) dias para pagar a quantia exequenda ou deduzir oposição fiscal, eliminado assim qualquer dúvida quanto ao prazo de que dispunha para apresentar a sua defesa.

Isto porque, na sua tese, de acordo com o disposto no n.º 4 do art. 14º do Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de Abril “quando nas comunicações dirigidas aos cidadãos se faça referência a disposições de carácter normativo ou a circulares internas da Administração, é obrigatório transcrever a parte que é relevante para o andamento ou resolução do processo ou anexar-se fotocópia do documento que a consubstancia”.

Mais alega que o tribunal “a quo, antes” se pronunciar se, in casu, ocorreu ou não erro na forma de processo e se os autos poderiam ou não ser aproveitados, podia e devia ter apreciado a questão da validade da citação do despacho de reversão ao impugnante.

Conclui que, não o tendo feito incorreu a decisão recorrida em nulidade por omissão de pronúncia quanto a essa questão de que deveria ter obrigatoriamente ter tomado conhecimento.

Entendemos, porém, que carece de razão legal.

Como bem se evidencia na decisão sindicada e se constata da petição inicial, o ponto axial da pretensão do recorrente, ora impugnante, era a legalidade do despacho de reversão, reagindo contra a imputação que lhe foi efectuada da dívida tributária, considerando que não se verificam os pressupostos da responsabilidade subsidiária.

Para o efeito o recorrente invocava, como base da sua alegação, a não verificação dos pressupostos da sua responsabilização subsidiária, pelo não exercício de facto das funções de gerência, pela falta de fundamentação do despacho de reversão e pela inexistência de culpa da sua parte.

Para concluir, no desenvolvimento desta tese, com o seguinte pedido:

«NESTES TERMOS E NOS MELHORES DE DIREITO, deve a presente impugnação ser considerada procedente, por provada, como base no facto do impugnante ser parte ilegítima na presente execução, anulando-se a reversão.

Sempre e qualquer caso, ser o impugnante absolvido e decretada a extinção da execução com todas as consequências legais.»

Neste contexto, tendo presente que o recorrente atacava a legalidade do despacho de reversão, reagindo contra a imputação que lhe foi efectuada da dívida tributária, considerando que não se verificam os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a decisão sindicada elegeu como questão prioritária a decidir a do erro na forma do processo.

E bem, pois que, como é jurisprudência consolidada da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnação judicial não é o meio adequado de reacção contra a ilegalidade do despacho de reversão da execução fiscal, ainda que por falta de fundamentação, violação do direito de audiência prévia e preterição de formalidade essencial, ou por ilegitimidade pelo não exercício da gerência de facto, mas sim o processo de oposição – vide neste sentido, entre outros, os Acórdãos de 29/06/2005, recurso 0501/05, de 14.07.2007, recurso 0172/07, de 9/2/2011, recurso 845/2010, de 2/5/2012, recurso 300/2012, de 12.09.2012, recurso 453/12, de 10.04.2013, recurso 230/13, e de 05.02.2014, recurso 1803/13, todos in www.dgsi.pt.

O certo porém é que a decisão recorrida não deixou de evidenciar a factualidade relevante para o conhecimento de tal nulidade, que especificou a fls. 111 e 112, e da qual consta que em 05.04.2012, o impugnante foi citado na qualidade de responsável subsidiário, com remissão para o documento 1, anexo à petição inicial, constante de fls. 17 a 22.

Ora, como se constata de tal nota de citação, a fls. 18, dela consta a identificação do revertido e da dívida em reversão, mencionando-se quanto aos meios de defesa, para além dos indicados pelo recorrente na conclusão 3ª das alegações (reclamação graciosa ou impugnação judicial) o seguinte texto, que o recorrente omite, pese embora tenha transcrito parte da nota de citação nas suas alegações:

«Pelo presente fica citado(a) de que é executado por reversão, nos termos do artº 160º do CPPT, na qualidade de responsável subsidiário, para, no prazo de 30 (trinta) dias a contar desta citação,

pagar a quantia exequenda de 14.175,18€, de que era devedor(a) o(a) executado(a) infra indicado(a), ficando ciente de que se o pagamento se verificar no prazo acima referido não lhe serão exigidos juros de mora nem custas.

Mais fica citado de que poderá requerer o pagamento em regime prestacional nos termos do artº 196º do CPPT e artº 13º do DL n.º 42/2001 de 9 de Fevereiro, e/ou a dação em pagamento nos termos do artº 201º do mesmo código ou então deduzir oposição judicial com base nos fundamentos previstos no artº 204º do CPPT(¹)).

Em suma a citação foi correctamente efectuada, dando a conhecer ao recorrente os vários procedimentos de que podia lançar mão, indicando os textos legais respectivos. O recorrente é que se equivocou no meio utilizado.

A questão da falta de indicação dos meios de defesa do oponente estava pois irremediavelmente prejudicada em face do conteúdo daquela citação, a que a sentença recorrida expressamente alude no contexto da factualidade relevante para o conhecimento da nulidade por erro na forma do processo, sendo que foi com base no juízo de validade de tal citação que a decisão recorrida concluiu pela extemporaneidade da petição para efeitos de eventual convalidação na forma processual adequada - oposição à execução fiscal.

Do exposto se infere que não se pode falar, a este respeito, da existência de omissão de pronúncia.

Como de igual forma não se poderá falar de omissão de pronúncia quanto à aplicação do artº 14º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 135/99 de 22/4, norma completamente irrelevante quanto às formalidades específicas da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal, que é regulada pelos arts. 22º n.º 4 e 23º n.º 4 LGT; art. 190º n.ºs CPPT.

Trata-se efectivamente de norma cujo campo de aplicação útil são as circulares internas da Administração e quaisquer disposições normativas que não constem de diplomas legislativos publicados no Diário da República, acessíveis a qualquer cidadão.

Ora, como vem sublinhando de forma pacífica a jurisprudência, a obrigação que impende sobre o Tribunal de se pronunciar sobre as questões submetidas pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras, não significa que o juiz tenha de conhecer todos os argumentos ou considerações que as partes hajam produzido. Uma coisa são as questões submetidas ao Tribunal e outra são os argumentos que se usam na sua defesa para fazer valer o seu ponto de vista.

Sendo que só têm dignidade de questões as pretensões processuais formuladas pelas partes ao tribunal e não os argumentos por elas usadas em defesa das mesmas, não estando o tribunal vinculado a apreciar todos os argumentos utilizados pelas partes.

No caso em apreço a decisão recorrida, ponderando a factualidade relevante para o conhecimento da nulidade por erro na forma do processo, assumiu como válida e legal a citação efectuada, e sem que dela resultassem quaisquer dúvidas quanto à indicação dos meios de defesa de que dispunha o oponente, não sendo sequer de equacionar a aplicação daquele diploma legal.

Improcede pois, nesta parte, o recurso.

10.2 Da alegada inconstitucionalidade por violação dos arts. 32.º n.º 1, 203.º e 205.º n.º 1 da C.R.P..

Sobre esta questão o recorrente limita-se a dizer, quer nas alegações, quer nas conclusões, que a *«não pronúncia sobre tais questões além de geradora de nulidade, nos termos previstos no art. 125º n.º 1 do CPPT, consubstancia uma inconstitucionalidade, por violação dos arts. 32º n.º 1, 203º e 205º, n.º 1 da C.R.P.»*.

Ora os arts. 32º, n.º 1, 203º e 205º da Constituição da República dispõem, respectivamente, sobre as garantias do processo criminal, a independência dos tribunais e o princípio da legalidade.

Não se vislumbra, porém, nem o recorrente demonstra, de que forma a interpretação acolhida na sentença recorrida redunde na violação de qualquer uma daquelas normas constitucionais, sendo também de sublinhar que a recorrente se fica pelo plano da invocação genérica dos princípios, não sendo desenvolvida argumentação de onde se possa inferir essa inconstitucionalidade.

Improcedem, pois, também aqui, as conclusões do recurso.

11. Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Sublinhado nosso.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.**Assunto:**

Oposição à Execução Fiscal. Notificação. Demonstração do Cumprimento das Formalidades Legais.

Sumário

- I — É a administração tributária que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais.*
- II — Na ausência dessa demonstração e não se comprovando que a oponente tomou conhecimento dos actos notificandos – liquidações que deram origem à dívida exequenda – é de julgar procedente a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento em inexigibilidade por falta de notificação.*

Processo n.º 78/14-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 582/11.1BELRA

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (adiante Executada, Oponente ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento na inexigibilidade da dívida exequenda, porque, apesar de considerar que as liquidações que deram origem àquela dívida não foram notificadas nos termos prescritos na lei, o que impede o funcionamento da presunção da recepção das cartas remetidas para notificá-la, a alegação da Oponente, de que «*não foi notificada validamente para proceder ao pagamento voluntário*», permite concluir que ela tomou conhecimento daquelas liquidações, ou seja, «*que o fim que a lei visava alcançar com a notificação foi alcançado*».

1.2 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A) Os actos e procedimentos ou são válidos ou inválidos, sendo que a falta de alegação de não ter chegado à esfera da cognoscibilidade da recorrente as notificações para pagamento voluntário não permite dar como provado um facto que não existiu.

B) E que se os actos e procedimentos não foram validamente praticados não significa que os efeitos desses actos e procedimentos se possam qualificar como válidos.

C) Não podendo a Autoridade Tributária beneficiar da presunção da notificação prevista no artigo 39.º, 1, do CPPT, por falta de cumprimento do procedimento previsto na Portaria 953/2010, as notificações das liquidações terão de considerar-se inválidas e ineficazes.

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

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

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e substituída por acórdão que julgue procedente a oposição, com a seguinte fundamentação ⁽¹⁾:

«[...] 2. Para se decidir pela improcedência da oposição, o Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo” entendeu, invocando a doutrina do acórdão do STA de 29/05/2013 (recurso n.º 0472/13), que a oponente havia admitido que tomou conhecimento das liquidações, motivo pelo qual o facto de a administração tributária não ter observado a formalidade legal na sua notificação, esta acaba por se degradar em não essencial, por ter sido atingido o fim que a lei visava alcançar com a sua imposição.

Para o efeito o Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo” considerou que a oponente apenas referiu não ter sido validamente notificada das liquidações, mas não negou tê-las recebido, o que no seu entendimento equivale a dizer que tomou conhecimento das mesmas.

Na matéria de facto dada como assente fez-se constar que a coberto de registo simples e privativo foram remetidas à oponente, em 07/01/2011, sob os registos n.º RY518712813PT, RY518687172PT, RY518688178PT e RY518689099PT, as demonstrações da liquidação de IRC/08 e acerto de contas do IRC/07 e IRC/08, e em 10/01/2011, sob o registo n.º RY518713650PT, a demonstração da liquidação de juros, tendo os CTT confirmado a entrega dos registos n.º RY518687172PT e RY518712813PT, em 10/01/2011 e 12/01/2011, respectivamente.

Quanto aos demais registos fez-se constar que os mesmos «constam do registo do Sistema Electrónico de citações notificações como recebido pelo oponente».

3.1. Mostra-se assente que a comunicação do acto tributário foi efectuado pela AT através de registo simples, ao invés de ter utilizado carta registada. A questão que se suscita é se não tendo sido respeitado o formalismo exigido por lei, ou seja, mediante carta registada com entrega no domicílio do destinatário contra recibo, o procedimento adoptado pela Administração Tributária oferece as garantias exigidas por lei e que aquele outro satisfaz.

Neste particular e num caso com contornos similares pronunciou-se o STA, no acórdão de 29/05/2013 (proc. n.º 0472/13), citado na sentença recorrida, cuja doutrina é no sentido de que «o registo simples não representa um índice seguro da sua recepção em termos de se poder aplicar a presunção do art. 39.º, n.º 1, do CPPT e acarreta um ónus desproporcionado por impossibilidade de ilisão da presunção de depósito da carta no receptáculo, quando existe risco de extravio. A prevalecer a tese da interpretação das normas do n.º 3 do art. 38.º em conjugação com o n.º 1 do art. 39.º do CPPT, que admita que a carta registada pode ser substituída pelo registo simples, nos termos e para os efeitos daqueles preceitos, levar-nos-ia a concluir que tal interpretação afectaria a garantia da protecção jurisdicional eficaz do destinatário, em violação das exigências decorrentes do n.º 3 do art. 268.º da CRP e do princípio constitucional da proibição da indefesa, insito no art. 20.º em conjugação com o n.º 4 do art. 268.º da CRP».

A jurisprudência do Tribunal Constitucional a este respeito tem acentuado que a notificação «há de ser um acto individual, regido pelo princípio da recepção: o direito à notificação do acto administrativo não é apenas o direito de aceder a uma informação que é posta à disposição do interessado, que a pode procurar, mas o direito à recepção do acto na esfera da perceptibilidade normal do destinatário» (acórdão do TC n.º 72/2009, de 11/02/2009, processo n.º 916/2007).

Nas palavras de PEDRO GONÇALVES (“Notificação dos Actos Administrativos (Notas sobre a génese, âmbito, sentido e consequências de uma imposição constitucional)”, in “Ab Vno Ad Omnes - 75 Anos da Coimbra Editora - 1920-1995, Coimbra, pág. 1115) ¹ [Iguualmente citado no aresto do Tribunal Constitucional] «o dever de notificar exige da Administração o exercício de uma actividade comunicativa especialmente dirigida ao interessado (...) O direito à notificação do acto administrativo não é apenas o direito de aceder a uma informação que é posta à disposição do interessado, que a pode procurar, mas o direito à recepção do acto na esfera da perceptibilidade normal do destinatário».

O dever de notificação que recai sobre a Administração tem consagração constitucional no n.º 3 do artigo 268.º da CRP, o qual dispõe que «os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados...». De acordo com a jurisprudência do Tribunal Constitucional (acórdão n.º 72/2009), «a razão de ser desta opção constitucional reside na tutela de dois diferentes valores que se reconduzem, no essencial, a dois princípios estruturantes do nosso ordenamento jurídico: de um lado, o princípio da segurança (insito na ideia de Estado de Direito), do qual decorre a necessária cognoscibilidade, por parte dos destinatários dos actos da Administração, de todos os elementos que os integrem; de outro lado – mas de forma indissociável do primeiro – o princípio da tutela jurisdicional efectiva, dado que só será impugnável o que for cognoscível» (sublinhados nossos).

Decorre dos princípios assinalados pela jurisprudência do Tribunal Constitucional que o acto de notificação deve possibilitar ao seu destinatário a efectiva cognoscibilidade do acto notificando, de modo a permitir ao seu destinatário reagir contenciosamente contra o mesmo. Ora, tal só é garantido se os procedimentos de notificação garantirem essa cognoscibilidade, motivo pelo qual a doutrina reclama o uso de carta registada, pois só esta oferece essas garantias.

Por outro lado, apreciando a questão sobre os termos em que deve ser assegurada a cognoscibilidade do acto notificando, o Tribunal Constitucional tem entendido que não recai sobre o destinatário o ónus de diligenciar por esse conhecimento, mas sim sobre a Administração. Como se deixou consignado no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 130/02, de 14 de Março de 2002 (Jurisprudência reiterada, entre outros, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 439/2012, proc. n.º 279/12), “(...) a questão da suficiência das citações ou notificações postais não se esgota na existência e acessibilidade a um domicílio pelos serviços, tornando-se indispensável que as formalidades da notificação postal ofereçam garantias mínimas e razoáveis de segurança e de fiabilidade que, de modo particular, não tornem praticamente impossível ao notificado a ilisão da presunção do efectivo recebimento da notificação, defendendo-o contra a eventualidade de ausências ocasionais, sem lhe criar o pesado ónus da prova de um facto negativo como o de demonstrar que certa carta não foi recebida nem depositada, em determinando momento, no receptáculo postal.”

Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 41.º do CPPT, «as pessoas colectivas e sociedades serão citadas ou notificadas na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem».

Sucedem que no caso concreto dos autos não ficou comprovado o recebimento da correspondência por parte dos representantes da oponente, mas, unicamente, que a correspondência foi distribuída nesse dia e que foi entregue no destinatário. Ora, neste caso não se pode ter como válida a notificação do acto tributário, uma vez que não resulta certo que a oponente tenha possibilidade de ter conhecimento do mesmo no prazo previsto no n.º 1 do artigo 39.º do CPPT e que a lei presume nos casos em que a correspondência é entregue ao seu destinatário. E começando a correr os prazos para o seu destinatário reagir contenciosamente a partir do termo inicial ficcionado na lei (3.º dia posterior ao registo) ou o prazo de pagamento voluntário, findo o qual a dívida passa a vencer juros e será instaurada execução fiscal para a sua cobrança coerciva, com custos acrescidos para o destinatário, é óbvio que os direitos deste último sairiam seriamente lesados e desprotegidos, estando mais que terá muitas dificuldades em ilidir aquela presunção.

Assinale-se que a lei apenas prevê os casos de notificação através de simples via postal no casos de comunicação de actos de liquidação de impostos periódicos (n.º 4 do artigo 38.º), casos em que estando definido o período da liquidação, recai sobre o contribuinte um dever de diligência para conhecer o conteúdo desse acto, cujo período de pagamento já se encontra fixado na lei, como é o caso do IMI – artigo 119.º do CIMI. Mas não é esse o caso dos autos.

3.2. Mas será válido o juízo formulado pelo Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo” no sentido de que o Recorrente não tendo negado ter recebido a correspondência que lhe foi dirigida acabou por admitir ter tido conhecimento dos actos que lhe foram comunicados, ainda que não pela forma legalmente imposta?

Afigura-se-nos que não. Desde logo porque não consta da matéria de facto dada como assente qualquer elemento que corrobore tal ideia, ou seja, que a oponente e aqui Recorrente apenas conteste a forma como lhe foi dirigida a correspondência. Antes resulta que a Recorrente ao invocar na sua petição que “não foi notificada validamente para proceder ao pagamento voluntário”, logo acrescenta que “nem na residência dos gerentes, nem na sede da oponente foram recebidas as respectivas notificações registadas. O que contraria a menção efectuada na sentença recorrida da falta de negação da correspondência por parte da oponente. Por outro lado, embora recaísse sobre a oponente o ónus da alegação de tal facto, ao invocá-lo como fundamento da oposição, não recaía sobre a mesma o ónus da prova do não recebimento (que é um facto negativo e de prova difícil), mas sobre a Fazenda Pública o ónus da entrega da correspondência de forma a que as liquidações chegassem ao conhecimento dos legais representantes da Recorrente. E aquela não cumpriu tal ónus, motivo pelo qual a acção tem que ser decidida em seu desfavor».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é apenas a de saber se a sentença, que considerou que as cartas remetidas à Oponente para notificá-la das liquidações que deram origem à dívida exequenda não obedeceram às formalidades que a lei lhes impõe, o que obsta à presunção do seu recebimento, fez correcto julgamento quando considerou que, apesar disso, porque a Oponente não negou o recebimento das mesmas, deve considerar-se que tomou conhecimento dos actos notificandos.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provada a seguinte factualidade:

«1. A oponente foi sujeita a fiscalização externa que culminou com correcções aos exercícios de 2007, 2008 e 2009 (fls. 3 e segs. do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. A ora oponente exerceu o direito de audição antes da conclusão do relatório.

3. Foram emitidas as liquidações e respectivas demonstrações resultantes das correcções efectuadas.

4. Para o efeito, foram expedidas notificações à sociedade oponente, a coberto dos registos simples e privativo

a. n.ºs RY518712813PT (correspondente à demonstração de liquidação de IRC/08, fls. 34 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido) foi expedida em 7/1/2011 (fls. 28 PA),

b. RY518713650PT – demonstração da liquidação de juros (fls. 36 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido) foi expedida em 10/1/2011 (fls. 37),

c. RY518687172PT (demonstração de acerto de contas IRC/07, fls. 40 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido) expedida em 7/1/2011 (fls. 28 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido),

d. RY518688178PT expedida em 7/1/2011 (fls. 28 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido),

e. RY518689099PT (demonstração de acerto de contas IRC/2008 – fls. 43 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido), expedida em 7/1/2011 (fls. 44 do PA cujo conteúdo se dá por reproduzido),

f. RY518675792PT foi expedida em 12/1/2011 (fls. 41 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

5. Os CTTs confirmam a entrega conseguida dos registos n.ºs
 a. RY518687172PT em 10/1/2011 (fls. 30 do PAS cujo conteúdo se dá por reproduzido)
 b. RY518712813PT em 12/1/2011 (fls. 31 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido)
 6. Os restantes constam do registo do Sistema Electrónico de citações e notificações como recebido pelo oponente (fls. 29 do PA cujo conteúdo se dá por reproduzido)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria proferiu sentença na qual considerou que a modalidade de registo postal utilizada pela AT para notificar a ora Recorrente das liquidações que deram origem à dívida exequenda não é a prevista na lei, motivo por que não pode considerar-se as notificações como validamente efectuadas. Nesta parte, a sentença transitou em julgado.

No entanto, apesar de ter considerado que a notificação das liquidações que deram origem à dívida exequenda não foram efectuadas nos termos prescritos na lei, motivo por que a AT não pode valer-se da presunção de recepção das cartas, a sentença acabou por julgar improcedente a oposição. Isto porque entendeu que a Oponente não nega ter recebido as cartas, mas apenas alega que não foi validamente notificada. Essa alegação, na tese adoptada pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, «equivale a dizer que tomou conhecimento das liquidações, pelo que o fim que a lei visava alcançar com a notificação foi conseguido». Daí ter julgado a oposição improcedente.

A Oponente discorda do assim decidido, considerando, em síntese e no que ora interessa, que a sua alegação de que os actos não foram validamente praticados, que as notificações não foram efectuadas nos termos legais, não permite extrair a conclusão de que o teor das mesmas chegou ao conhecimento dela, i.e., a alegação de que não foi validamente notificada não permite concluir que tomou conhecimento do teor dos actos notificandos.

É exclusivamente essa a questão que ora cumpre apreciar e decidir.

2.2.2 DO CONHECIMENTO DOS ACTOS NOTIFICANDOS

Pese embora a alegação aduzida na petição inicial não ser absolutamente inequívoca, pois a Oponente não se limitou a dizer que não foi notificada, dizendo antes no art. 6.º dessa peça processual que «*não foi notificada validamente*» (sublinhado nosso), da explicitação que procurou fazer dessa asserção retira-se que não questiona apenas a regularidade formal das notificações, mas que afirma não ter recebido as cartas enviadas para notificá-la, pois «*nem na residência dos administradores nem na sede da oponente foram recebidas as respectivas notificações*», sendo que em nenhum desses locais «*foram assinados os respectivos registos*», e também «*não foi entregue pelos CTT na residência dos administradores nem na sede da oponente qualquer aviso postal para que fossem levantadas nos correios as notificações das liquidações*» (arts. 7.º a 9.º da petição inicial).

Assim, salvo o devido respeito não pode considerar-se, como considerou o Juiz do Tribunal *a quo*, que a Oponente não negou o recebimento das notificações.

Mas, ainda que assim não fosse, ou seja, ainda que pudesse considerar-se que a Oponente não negou esse recebimento, daí não poderia extrair-se a conclusão de que as notificações foram recebidas.

Este facto apenas poderia resultar da prova nos autos de que os actos notificandos chegaram ao conhecimento da ora Recorrente.

Essa prova, dissemo-lo já, para que pudesse ser efectuada por presunção, exigia que a AT tivesse respeitado as formalidades legais relativas à notificação. Ora, a sentença decidiu que essas formalidades não foram observadas e, nessa parte, transitou em julgado.

Ora, uma vez que a Oponente também não confessou o facto (conhecimento dos actos notificandos), a questão não pode deixar de ser resolvida contra a AT.

Como judiciosamente observou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, à Oponente basta alegar que não foi notificada das liquidações que deram origem à dívida exequenda, não se lhe impondo a demonstração do não recebimento.

Se o tribunal não puder convencer-se de que a Oponente tomou conhecimento dos actos notificandos, ainda que por presunção resultante do cumprimento das formalidades legais respeitantes à notificação, a questão terá de ser decidida contra a AT.

Assim, sem necessidade de outros considerandos, concluimos que a sentença recorrida enferma do erro de julgamento que lhe vem assacado, motivo por que será concedido provimento ao recurso e a sentença será revogada nessa parte, daí resultando a procedência da oposição, ao abrigo da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, com fundamento na inexigibilidade da dívida por falta de notificação.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

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

II - Na ausência dessa demonstração e não se comprovando que a oponente tomou conhecimento dos actos notificandos – liquidações que deram origem à dívida exequenda – é de julgar procedente a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento em inexigibilidade por falta de notificação.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença na parte recorrida e, julgando procedente a oposição, julgar extinta a execução fiscal.

Custas pela Fazenda Pública, mas apenas em 1.^a instância, uma vez que não contra alegou o recurso.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

(¹) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Insuficiência da matéria de facto.

Sumário:

Não dispondo o processo de todos os elementos necessários a que seja decidida a questão de direito, impõe-se a anulação da decisão recorrida para ampliação da matéria de facto.

Processo n.º 80/15-30.

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

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

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu

de 20 de Outubro de 2014

Julgou improcedente a presente oposição, absolvendo o I.V.V.. IP do pedido.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., LDA., oponente **veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada**, proferida no processo n.º 367/13.0BEVIS de oposição à execução fiscal n.º 2704201301011090 instaurada pelo Serviço de Finanças de Tondela para cobrança coerciva de Taxa de Promoção do Instituto da Vinha e do Vinho, dos meses do Julho a Setembro de 2012, no montante global de 29 806,42€, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2704201301011090, por considerar que a liquidação e cobrança das taxas em causa nestes autos não se encontrava suspensa por decisão comunitária.

2. Na petição de oposição à execução foi invocado o vício da inexistência da taxa de promoção nas leis em vigor, decorrente da não autorização de cobrança da mesma taxa, uma vez que, enquanto não houver uma decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia, o Estado Português não podia executar as medidas por si projectadas, entre as quais a liquidação e cobrança da taxa de promoção em causa (o que equivale a dizer que a cobrança da taxa em promoção que vem executada nos autos não se encontrava autorizada/era inexistente nas leis em vigor no momento da liquidação).

3. É ilegal a cobrança coerciva de uma quantia proveniente de uma taxa inexistente ou cuja cobrança não se encontra autorizada.

4. No caso em análise - e noutros semelhantes a este -, o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária (como se encontra explicado nos artigos 5.º a 35.º da petição de oposição que dá causa aos presentes autos, aqui reproduzidos).

5. Tal como resultou provado nos autos e foi dado por assente pelo Tribunal a quo no ponto 5) dos factos provados, no dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português

a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

6. O referido procedimento encontra-se ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos – cf. pontos 7), 8) e 11) dos factos provados e ponto 133 da decisão proferida pela Comissão, limitada ao período decorrido até 31 de Dezembro de 2006, junta como doc. n.º 1 pelo IVV.

7. Nos termos do n.º 3 do art.º 88 do Tratado CE (TCE) (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa – cf. art.º 88.º, n.º 3, in fine, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) –, conforme sucede com o auxílio que a taxa de promoção em questão financia.

8. Relativamente ao procedimento em causa, a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE e remete para o art.º 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários» – cf. considerando n.º 147 da decisão de iniciar o procedimento C43/2004, junto aos autos como documento n.º 1 com a petição inicial e reproduzida pelo Tribunal a quo no ponto 6) dos factos provados.

9. É manifesto que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incidível modo de financiamento – a taxa de promoção – não podem ser postos em execução (e, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos), o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.

10. A norma comunitária que determina essa suspensão e que, com a cobrança e exigência coerciva desta taxa, se encontra a ser violada, constante do n.º 3 do art.º 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108 do TFUE), possui efeito directo, pelo que é invocável pela A..... perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

11. O IVV, ao solicitar a instauração de processo de execução fiscal, e a Administração Tributária, ao instaurá-lo, estão simultaneamente a violar uma norma de direito comunitário e a aplicar legislação (a legislação relativa à taxa de promoção) que à data da liquidação tem forçosamente de se considerar juridicamente inexistente (ou, pelo menos, como não estando a produzir efeitos, o que será equiparado à inexistência).

12. Atenta a matéria de facto dada como provada em primeira instância (em particular, factos 5), 7), 8) e 11) e, inclusivamente, atento o próprio teor das decisões comunitárias juntas aos autos pelas partes, o Tribunal a quo não podia julgar que a cobrança das dívidas em causa não se encontrava suspensa à data da liquidação e instauração da execução.

13. Encontrava-se pendente à data da liquidação e da instauração da execução, relativamente ao período da taxa de promoção em causa nos presentes autos (Julho a Setembro de 2012), um procedimento de investigação à mesma taxa de promoção, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 2 do artigo 108 do TFUE) – cf. factos 5), 7), 8) e 11);

14. Esse procedimento determina a proibição ou suspensão da execução da medida de auxílio e da taxa de promoção – cf. artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) e considerando 147 da decisão de iniciar o procedimento C43/2004, junto aos autos como documento n.º 2 com a petição inicial e reproduzida pelo Tribunal a quo no ponto 6) dos factos provados («147 - A Comissão recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE [...]»),

15. Semelhante proibição de execução, decorrente do procedimento de investigação que se encontrava em curso à data da liquidação aqui em causa – e que se encontra ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos -, determina que a cobrança da taxa que vem coercivamente exigida à A..... neste processo se encontre, no momento da liquidação e instauração do processo de execução, não autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia sejam considerados, então, juridicamente inexistentes.

16. Ainda que já tivesse havido decisão final no referido procedimento relativamente ao período em causa nos presentes autos, o que é facto é que à data em que foi efectuada a liquidação e instaurada a presente execução, a cobrança da taxa aqui em causa encontrava-se suspensa por decisão comunitária.

17. A apreciação feita pelo Tribunal a quo revela-se errada e contrária à Lei - inclusive, contrária à Lei Comunitária -, violando o disposto nos artigos 204.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e 88.º, n.º 3, do TCE (actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE), pelo que deverá ser revogada em conformidade – cf., a este propósito, Ac. STA, de 08.10.2014, proc. 1700/13, disponível em www.dgsi.pt.

Requeru que o recurso seja julgado procedente.

O recorrido INSTITUTO DA VINHA E DO VINHO, I.P., apresentou contra-alegações que culminam com as seguintes conclusões:

a) A ora Recorrente requereu ao Tribunal que declarasse extinto o processo de execução fiscal n.º 2704 2013 01011090, instaurado no serviço de finanças de Viseu para cobrança coerciva de € 29.806,42 devidos ao IVV alegando a não autorização de cobrança da taxa de promoção em crise.

b) A sentença recorrida indeferiu acertadamente aquela pretensão, considerando, quanto à taxa que o IVV pretende executar, que «a oposição tem que improceder por não se ter provado que a cobrança das dívidas exequendas esteja suspensa por decisão comunitária» – *cfr.* sentença recorrida (cit.).

c) A instauração pela Recorrente da presente acção de oposição à execução, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não se encontrando, conseqüentemente, vedada ou suspensa a sua cobrança, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

d) Um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.

e) Além de incidir sobre uma parcela marginal da taxa de promoção em crise, o procedimento de investigação preliminar iniciado pela Comissão foi totalmente abandonado no que respeita ao período relativo aos anos de 2007 em diante, na sequência das informações prestadas pelo Estado Português, não dando sequer origem a qualquer processo de investigação formal nessa matéria.

f) A Comissão, na carta enviada ao IVV e datada de 18 de Setembro de 2012 concluiu, de acordo com as informações prestadas pelo Estado Português, que todas as acções financiadas pela taxa de promoção no período relativo aos anos de 2007 em diante respeitam os limites *de minimis* previstos no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que não constituem auxílios de Estado e não estão sujeitos a notificação prévia à Comissão – *cfr.* carta da Comissão ao IVV de 18 de Setembro de 2012, junta como doc. n.º 2.

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver extinto o processo de execução fiscal em que é executada, com as demais consequências legais.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da procedência do presente recurso e da anulação da sentença recorrida, baixando os autos à 1ª Instância para ampliação da matéria de facto.

1. A decisão recorrida considerou provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. A dívida exequenda diz respeito à taxa de promoção devida ao I.V.V. — *cfr.* certidão de fls. 52 dos autos.

2. Relativamente à taxa de promoção em causa, a Oponente deduziu dois processos de impugnação judicial que correm termos por este Tribunal sob os n.ºs 444/12.5BEVIS e 6/13.0BEVIS. — *cfr.* facto admitido por acordo.

3. No processo n.º 444/12.5BEVIS foi proferida sentença em 22.10.2013, que ainda não transitou em julgado. — facto que o Tribunal tem conhecimento em virtude das suas funções.

4. No processo n.º 6/13.0BEVIS foi proferida sentença em 17.06.2014, que transitou em julgado. — facto que o Tribunal tem conhecimento em virtude das suas funções.

5. Em 01.12.2004, a Comissão Europeia decidiu dar início ao processo de exame contraditório, previsto no artigo 88.º do Tratado da C.E. — *cfr.* doc. n.º 2 junto com a petição inicial.

6. Na referida decisão, a título de conclusões, consta o seguinte: “[...]”

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

— o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal:

— o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constitui um auxílio:

— as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte, dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.[...]”.[*cfr.* doc. 2 junto com a petição inicial].

7. Em 20.07.2010 a Comissão proferiu decisão no referido processo, tendo considerado o seguinte:

“Artigo 1.º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2.º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3.º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo. [...]” [cfr. doc. 3 junto com a petição inicial].

8. A referida decisão limita-se ao exame da aplicação da taxa a partir da sua entrada em vigor e até 31.12.2006 [cfr. ponto 133 da decisão junta como doc. n.º 2 com a petição inicial].

Em 04.04.2012 foi proferida pela Comissão Europeia decisão com o seguinte teor:

“[...]”

Artigo 1.º

Os sétimo e nono travessões do artigo 3º, n.º 2, da Decisão C (2010) 4891, de 20 de julho de 2010, são alterados do seguinte modo:

- sétimo travessão:

«no caso das pessoas que ainda não tenham efetuado o pagamento da taxa, as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento da parte proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados pelos Estados-Membros e que é destinada a financiar a parte do benefício exclusivamente os produtos nacionais. Renunciam igualmente a eventuais juros de mora respeitantes a essa parte:»

- nono travessão:

«se noutro Estado-Membro tiver sido imposta uma taxa com obstáculos similares aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal, as autoridades portuguesas comprometem-se a reembolsar pessoas que tenham pago a taxa a parte deste que tenha sido afeta ao financiamento de medidas de auxílio na aceção do artigo 107º n.º 1 do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado Membro»; [...]” [cfr. doc. 2 junto com a contestação].

9. Em 18.09.2012 a Comissão Europeia remeteu ao I.V.V. a carta junta como doc. 3 com a contestação, com o seguinte teor:

“[...]”

Por ofício de 4 de outubro de 2012, as autoridades portuguesas enviaram uma carta de 18 de maio de 2012 do Instituto do Vinho e da Vinha informando aos serviços da Comissão sobre as medidas tomadas em execução da decisão da Comissão de 20 de julho de 2010 sobre o regime de auxílios em epígrafe.

Os serviços da Comissão tomam nota de que as autoridades portuguesas:

— *Estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado aos auxílios de minimis e que, consequentemente, não é necessário continuar com a recuperação.*

— *Informam da publicação do Decreto-lei 94/2012 de 20 de abril de 2012 que estabelece duas taxas distintas: uma primeira para a coordenação e controlo aplicada a todos os vinhos comercializados em Portugal; e uma segunda para a promoção do vinho aplicada apenas aos vinhos produzidos no país. Os serviços da Comissão lembram às autoridades portuguesas que tem a obrigação de notificar este regime a fim de determinar a sua compatibilidade com o direito da União Europeia.[...]” [cfr. doc. 3 junto com a contestação].*

10. Contra a Oponente foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2704201301011090, referente a dívidas da Taxa de Promoção, dos meses do julho a setembro de 2012, no montante global de 29.806,42 €. cfr. fls. 55 dos autos.

11. Serve de base à execução referida no ponto anterior a certidão de dívida de fls. 52 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

12. A Oponente foi citada para o processo de execução fiscal em 13.06.2013. cfr. fls. 54 dos autos.

Questão objecto de recurso:

1- Verifica-se violação do direito comunitário se se encontrava-se pendente à data da liquidação e da instauração da execução, relativamente ao período da taxa de promoção em causa nos presentes autos (Julho a Setembro de 2012), um procedimento de investigação à mesma taxa de promoção, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 88.º do TCE ?

A sentença recorrida, enunciou que a taxa de promoção constitui, como decorre do artº 1º, n.º 1 do DL 94/2012, de 20 de Abril a contrapartida dos serviços prestados pelo IVV relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector vitivinícola.

Sendo certo que os auxílios estatais são, em princípio proibidos pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na medida em que se consubstanciam em obstáculos à livre concorrência no mercado interno, o direito comunitário abre excepções para os auxílios de estado justificados por objectivos de interesse comum, desde que estes não falseiem a livre concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros. A Comissão Europeia controla a compatibilidade dos diversos auxílios de estado com as normas da EU e, no desenvolvimento dessa actividade, veio a definir que os auxílios de estado de reduzido valor, não susceptíveis de afectar de modo significativo a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros, não devem ter-se por abrangidos no n.º 1 do artº 87º do Tratado da EU.

Assente em diversa jurisprudência relativa a este mesmo tipo de taxa e até à mesma empresa, aqui oponente, veio a sentença recorrida a considerar que a pequena parte da taxa em causa que ficava afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade, não excedia os limites de – minimis – aceites pela Comissão Europeia, pelo que não lhes era imposta a notificação prévia desta ajuda de estado, e, essa ausência de notificação, ainda que devida não poderia determinar a nulidade da liquidação da taxa em apreço, vindo a julgar totalmente improcedente a oposição deduzida pela ora recorrente.

Questão similar à em discussão nos presentes autos, colocada perante este mesmo tribunal, foi já apreciada no ac. de 05-11-2014, proferido no processo 01380/13, disponível em www.dgsi.pt, em sentido que não encontramos razão para divergir, nem se apresenta neste recurso enunciada qualquer elemento que possa sequer apontar em sentido diverso, que passamos a transcrever, por completamente transponível para a situação nestes autos onde a divergência se circunscreve apenas a estar em causa aqui a Taxa de Promoção do Instituto da Vinha e do Vinho, dos meses do Julho a Setembro de 2012, no montante global de 29 806,42€, quando naquele acórdão estava em causa a cobrança coerciva de taxas de promoção relativas aos meses de Junho e Julho de 2009:

«Constitui jurisprudência pacífica deste STA - espelhada em muitas dezenas de Acórdãos proferidos em recursos de processos de impugnação deduzidos pela ora recorrente contra (auto) liquidações de taxas de promoção devidas ao IVV – não ser ilegal a liquidação da taxa de promoção prevista no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio decorrente da omissão de notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo processo legislativo (cfr., entre outros muitos outros, os Acórdãos de 23 de Abril de 2013, rec. n.º 29/13, de 30 de Abril de 2013, recs. n.ºs 1503/12 e 292/13, de 22 de Maio de 2013, recs. n.ºs 1311/12, 9/13, 44/13, 53/13, 200/13 e 48/13, de 29 de Maio de 2013, recs. n.ºs 1398/12, 30/13, 198/13 e 84/13, de 30 de Outubro de 2013, recs. n.º 1147/13 e 408/13 e de 26 de Março de 2014, rec. n.º 110/14), pois que um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.

No caso dos autos, porém, está em causa a questão de saber se está ou não suspensa por decisão comunitária a cobrança coerciva de taxas de promoção relativas aos meses de Junho e Julho de 2009, para o que importa esclarecer – e não se mostra esclarecido no probatório fixado, não obstante a alegação da recorrente -, se em relação ao período temporal a que respeitam as taxas objecto dos presentes autos, estava ou não instaurado ou em curso o procedimento formal previsto no n.º 2 do artº 88º do Tratado da CE, caso em não poderia ser instaurado o processo executivo tendente à cobrança coerciva da respectiva fonte de financiamento por a tal se opor o disposto no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE.

É que a decisão da Comissão Europeia de 20/07/2010 - a que se refere a alínea I) do probatório fixado -, considerou-se “limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data”, ou seja, não respeita ao período a que se referem as quantias exequendas, não sendo igualmente certo (nem se encontrando fixado no probatório) se existiu ou não procedimento idêntico para períodos posteriores.

Ora, esse facto mostra-se essencial para a decisão dos presentes autos, pois que, a ter existido ou a existir tal procedimento, desde o seu momento inicial e até ao respectivo termo, atento o disposto no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado CE (actual artigo 108.º do TFUE), não podia ser desencadeada a

cobrança coerciva das taxas através da correspondente instauração da execução fiscal, nem se mostram devidos juros de mora.

Como nem o probatório fixado nem os autos fornecem os elementos suficientes para que este Supremo Tribunal - que como Tribunal de revista apenas conhece de matéria de direito -, possa decidir o recurso, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e decisão em conformidade, nos termos supra referidos». Posição que aqui se reafirma.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e determinando a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para ampliação da matéria de facto e decisão em conformidade.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Francisco Rothes.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Recurso da decisão de aplicação de coima. Conclusões. Prolixidade ou falta de concisão das conclusões.

Sumário:

- I — Não tendo o arguido formulado conclusões na petição por que interpôs recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima, impõe-se o convite para suprir essa omissão.*
- II — Se na sequência desse convite o recorrente apresenta nova petição de recurso em que, sob a epígrafe “Conclusões”, elenca os motivos por que pretende a anulação da decisão recorrida não pode o juiz rejeitar o recurso, possibilidade que o n.º 1 do artigo 63.º do RGCO reserva para o incumprimento das exigências de forma previstas n.º 3 no artigo 59.º do mesmo Regime, designadamente a formulação de conclusões.*
- III — Se essas “conclusões” mais não são do que a reprodução das alegações, a situação não é de incumprimento da formalidade prevista no artigo 59.º, n.º 3, in fine, do RGCO, mas, eventualmente, de aquelas não cumprirem a função que a lei lhes destina – definir o objecto do recurso, através da identificação, abreviada, dos fundamentos ou razões jurídicas já desenvolvidas nas alegações – na parte em que estas devem condensar os fundamentos do recurso.*
- IV — A prolaxidade ou falta de concisão das conclusões, se não comprometer a compreensão dos motivos por que o recorrente pede a anulação da decisão administrativa, não deve levar à perda do direito do recurso.*

Processo n.º 113/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de contra-ordenação com o n.º 175/14.1BEFUN

1. RELATÓRIO

1.1 A..... (a seguir Arguido ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo do despacho por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal decidiu «rejeitar» o recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária.

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso apresentado alegação que resumiu em conclusões que transcrevemos textualmente:

«a. O tribunal a quo rejeitou o recurso judicial da decisão do processo de contra ordenação n.º 2836201306008925, por considerar que o ónus de formulação das conclusões não foram cumpridas.

b. Nos termos do artigo 59.º n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27/10, que o juiz rejeitará, por meio de despacho, o recurso feito fora do prazo ou sem respeito pelas exigências de forma, o que resulta é que, relativamente às contra-ordenações fiscais.

c. As exigências de forma a que se refere este artigo são indicadas no n.º 2 do art. 80.º do RGIT, complementado pelo n.º 3 do art. 59.º do RGCO.

d. Os motivos de rejeição são apenas a intempestividade e a falta de observância dos requisitos de forma: recurso apresentado sob a forma escrita, contendo alegações e conclusões.

e. O recurso da decisão do processo de contra ordenação apresentada pelo recorrente contém alegações e conclusões.

f. Pelo que, a rejeição do recurso por ónus de formulação de conclusões, nos termos referidos na sentença proferida pelo tribunal a quo não se encontram estabelecidas na lei.

g. Nos termos das disposições conjugadas dos arts. 63.º e 64.º do RGCO e 3.º b) e 80.º n.º 2 do RGIT, os motivos de rejeição são apenas a intempestividade e a falta de observância dos requisitos de forma: recurso apresentado sob a forma escrita, contendo alegações e conclusões.

h. Assim sendo, a decisão recorrida, ao rejeitar a acusação de contra-ordenação, enferma de erro de aplicação e de interpretação do direito, violando o disposto nos arts. 63.º e 64.º do RGCO e 3.º b) e 81.º do RGIT.

i. Requer-se deste modo provimento do recurso e se revogue a decisão recorrida, determinando que seja proferida decisão nos termos do art. 64.º do RGCO, a fim de os autos prosseguirem seus regulares termos.

Termos em que nos melhores de direito e sempre com o mui douto suprimento de V. Exas., por todas as razões enumeradas nas antecedentes conclusões, impõe-se que seja revogada a sentença/decisão ora recorrida, e conseqüentemente seja proferida decisão a fim de os autos prosseguirem seus regulares termos».

1.3 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.5 Dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«Nos termos do disposto no artigo 80.º/2 do RGIT o recurso judicial de decisão de aplicação de coima deve conter alegações.

Por força do estatuído no artigo 59.º/3 do RGCO, aplicável subsidiariamente ex vi do artigo 3.º/b) do mesmo RGCO, o recurso de decisão de aplicação de coima deve constar de alegações e de conclusões.

Uma vez que não se indicam no citado normativo o conteúdo das conclusões a que se alude, bem como as conseqüências da sua falta ou deficiência, haverá que recorrer à legislação subsidiariamente aplicável, ou seja, o CPP, nos termos do estatuído no artigo 41.º/1 do RGCO e 3º/b) do RGIT (Contra-Ordenações, Anotações ao Regime Geral, 2.ª edição 2002, páginas 346/347, Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa e RGIT, anotado, 4.ª edição, 2010, página 531/534, Jorge Lopes de Sousa).

Nos termos do disposto no artigo 412.º/2 do CPP “A motivação enuncia especificamente os fundamentos do recurso e termina pela formulação de conclusões, deduzidas por artigos, em que o recorrente resume as razões do pedido”.

De acordo com o estatuído no artigo 412.º/2 do CPP, versando o recurso matéria de direito, as conclusões devem conter, ainda:

“a)- As normas jurídicas violadas;

b)- O sentido em que, no entendimento do recorrente, o tribunal recorrido interpretou cada norma ou com que a aplicou e o sentido em que ela deveria ter sido interpretada ou com que devia ter sido aplicada, e

c)- Em caso de erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, deve ser aplicada”.

De acordo com o estatuído no artigo 414.º/2 do CPP o recurso não deve ser admitido quando faltar a motivação ou, faltando as conclusões, quando o recorrente não as apresente em 10 dias após ser convidado a fazê-lo.

Ora, como resulta do recurso judicial de fls. 35/38 dos autos, o recorrente (patrocinado por advogado) não apresentou conclusões.

Por despacho de fls. 50 foi o recorrente notificado para apresentar nova petição de recurso, com as exigências do artigo 59.º/3 do DL 433/82, de 27 de Outubro.

O recorrente veio apresentar nova petição de recurso judicial, conforme fls. 71/76.

Todavia, como bem acentua a decisão recorrida em vez de fazer um resumo conclusivo da motivação, que consubstanciaria as conclusões, limitou-se a reproduzir a motivação, substituindo a numeração dos diversos artigos por letras.

A reprodução integral da motivação não equivale à elaboração das omissas conclusões.

De facto, as conclusões do recurso são um resumo dos fundamentos por que se pede o seu provimento, tendo como finalidade que elas se tomem fácil e rapidamente apreensíveis pelo tribunal ad quem (acórdão do STJ, de 1999.03.04, CJ, Acórdãos do STJ, VII, tomo I, página 239).

Verifica-se, assim, que o recorrente, apesar de notificado para o efeito, não cumpriu o ónus de formular conclusões, sintetizando os fundamentos pelos quais pede a anulação da decisão recorrida, razão pela qual o recurso não poderá deixar de ser rejeitado, como bem entendeu a decisão recorrida.

De facto, nos termos do estatuído no artigo 63.º do RGCO, aplicável subsidiariamente por força do disposto no artigo 3.º b) do RGIT o recurso de decisão de aplicação de coima deve ser rejeitado nos casos de intempestividade e de desrespeito pelas exigências de forma.

As exigências de forma são as referidas no artigo 59.º/3 do RGCO, a saber; a forma escrita, contendo alegações e conclusões (Contra-Ordenações, Anotações ao Regime Geral, 2.ª edição, 2002, página 375).

O despacho recorrido, a nosso ver, não merece censura».

1.6 Colhidos os vistos dos Conselheiros adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

1.7 A questão que cumpre dirimir é a de saber se o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal fez correcto julgamento ao rejeitar o recurso judicial da decisão de aplicação da coima com fundamento no incumprimento do ónus de apresentar conclusões.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Com interesse para a decisão a proferir, resulta dos autos:

a) A..... foi condenado por decisão de 21 de Janeiro de 2014 do Chefe do Serviço de Finanças da Ponta do Sol numa coima de € 51,50 pela falta de pagamento do Imposto Único de Circulação do montante de € 137,17 respeitante ao ano de 2012 e que estava obrigado a entregar até 2 de Janeiro de 2013, comportamento que a autoridade administrativa considerou integrar a infracção prevista pelo art. 17.º, n.º 2, do Código do Imposto Único de Circulação, e punida pelo art. 114.º, n.º 2, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) (cfr. decisão administrativa de aplicação da coima a fls. 8 e 9);

b) Em 4 de Março de 2014, o Arguido fez dar entrada no Serviço de Finanças de Ponta do Sol a petição inicial pela qual veio impugnar a decisão administrativa, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal a anulação da mesma (cfr. petição inicial de fls. 14 a 17);

c) Em 20 de Setembro de 2014, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal proferiu despacho do seguinte teor: «*Deverá o arguido apresentar nova petição de recurso de forma a cumprir com as exigências do art. 59.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro*» (cfr. despacho a fls. 58);

d) Notificado daquele despacho, o Arguido veio apresentar nova petição inicial em que, para além de reproduzir a alegação anteriormente aduzida sob 16 artigos, sob a epígrafe “Conclusões”, reproduziu, no essencial, aqueles artigos, sujeitando-os a letras, em vez de números (cfr. petição inicial de fls. 64 a 69);

e) Em 30 de Setembro de 2014, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal proferiu decisão, na qual, para além do mais, deixou dito:

«[...] *O arguido foi notificado para apresentar nova petição de recurso de forma a dar cumprimento às exigências do art. 59.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.*

Em causa estava a não formulação de conclusões no recurso apresentado.

Em 23/09/2014 o arguido apresenta uma nova petição de recurso, suprimindo, no seu entendimento, a omissão supra referida.

No entanto, verifica-se que, ao invés de proceder a uma sinopse conclusiva das suas alegações, limitou-se a reproduzir as mesmas, apenas substituindo a numeração dos diversos artigos por letras. Ou seja, as alegações produzidas na petição de recurso são exactamente as conclusões ora apresentadas.

Ora, o ónus de formular conclusões, sintetizando os fundamentos pelos quais pede a anulação da decisão administrativa, não foi manifestamente cumprido.

Assim, com os fundamentos supra expostos decido rejeitar o recurso»

(cfr. decisão, a fls. 78 e 79).

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Interposto recurso judicial de uma decisão administrativa de aplicação da coima, foram os autos remetidos ao tribunal competente – o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal – e aí apresentados ao juiz, nos termos do disposto no art. 62.º, n.º 1 (¹), do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.

O Juiz daquele Tribunal, por certo perante a ausência de conclusões verificada na petição inicial, ordenou a notificação do Arguido para «*apresentar nova petição de recurso de forma a cumprir com as exigências do art. 59.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro*».

Note-se que o art. 59.º do RGCO, cujo n.º 1 prevê a susceptibilidade de impugnação judicial da decisão administrativa de aplicação da coima, dispõe no seu n.º 3: «*O recurso é feito por escrito e*

apresentado à autoridade administrativa que aplicou a coima, no prazo de 20 dias após o seu conhecimento pelo arguido, devendo constar de alegações e conclusões».

Notificado daquele despacho, o Arguido veio apresentar nova petição de recurso na qual, para além de reproduzir a alegação de recurso anteriormente apresentada, veio também, sob a epígrafe “Conclusões”, reiterar aquela alegação mediante a repetição, no essencial, do teor dos artigos, limitando-se a sujeitá-los a letras, ao invés de números. Compulsada a nova petição inicial, verificamos que a única diferença significativa resulta apenas de, na conclusão j), por confronto com o n.º 10 das alegações, ter omitido a referência à jurisprudência neste referida.

Ou seja, no essencial, as denominadas “Conclusões” não são mais do que a reprodução das alegações, asserção que o Juiz do Tribunal *a quo* registou na decisão recorrida – afirma expressamente que *«as alegações produzidas na petição de recurso são exactamente as conclusões ora apresentadas»* – e que o Recorrente não impugna.

Em face da nova petição inicial, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, considerando, perante o modo como o Recorrente formulou as conclusões – que *«o ónus de formular conclusões, sintetizando os fundamentos pelos quais pede a anulação da decisão administrativa, não foi manifestamente cumprido»*, decidiu pela rejeição do recurso.

O Arguido não se conformou com o assim decidido e recorreu dessa decisão para o Supremo Tribunal Administrativo, sustentando, em síntese, que em sede do recuso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima, como resulta *«das disposições conjugadas dos arts. 63.º e 64.º do RGCO e 3.º b) e 80.º n.º 2 do RGIT, os motivos de rejeição são apenas a intempetividade e a falta de observância dos requisitos de forma: recurso apresentado sob a forma escrita, contendo alegações e conclusões»*; ora, porque o recurso por ele apresentado *«contém alegações e conclusões»*, *«a decisão recorrida, ao rejeitar a acusação de contra-ordenação, enferma de erro de aplicação e de interpretação do direito, violando o disposto nos arts. 63.º e 64.º do RGCO e 3.º b) e 81.º do RGIT»*.

Os autos foram remetidos a este Supremo Tribunal Administrativo, onde, como adiantámos em 1.6, cumpre apreciar se o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal fez correcto julgamento ao rejeitar o recurso judicial, o que, como procuraremos demonstrar, passa pela resposta que for dada à questão de saber se pode considerar-se cumprido do ónus de apresentar conclusões.

Antes, uma breve nota para registar que, embora o valor da causa – determinado pelo valor da coima aplicada (€ 51,50) – não permita o recurso ao abrigo do disposto no art. 83.º, n.ºs 1 e 2 do RGIT, artigo que foi o invocada pelo Recorrente e citada pelo despacho de admissão do recurso, que dispõem, respectivamente: *«O arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória»* (2) e *«Se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é directamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo»*.

No caso, a coima aplicada pela autoridade administrativa não atinge 1/4 da alçada dos tribunais de judiciais de 1.ª instância em processo civil – que foi fixada em € 5.000 pelo art. 44.º da Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto (Lei da Organização do Sistema Judiciário) – e não foi aplicada sanção acessória, motivo por que não é admissível recurso ao abrigo do disposto no art. 83.º do RGIT.

Afigura-se-nos, no entanto, que o recurso deverá ser admitido ao abrigo do disposto no art. 63.º do RGCO que, depois de no n.º 1 dizer que *«[o] juiz rejeitará, por meio de despacho, o recurso feito fora do prazo ou sem respeito pelas exigências de forma»*, dispõe no seu n.º 2: *«Deste despacho há recurso, que sobe imediatamente»*.

2.2.2 DA REJEIÇÃO DO RECURSO POR INCUMPRIMENTO DO ÓNUS DE APRESENTAR CONCLUSÕES

Desde logo, afigura-se-nos que tem razão o Recorrente quando afirma que não podia o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal rejeitar o recurso por falta de conclusões.

Na verdade, o n.º 1 do art. 63.º do RGCO apenas permite a rejeição do recurso *«feito fora do prazo ou sem respeito pelas exigências de forma»*, sendo estas últimas as indicadas no art. 59.º do mesmo Regime: recurso *«feito por escrito»* e *«devendo constar de alegações e conclusões»*.

O que significa que a rejeição do recurso só está prevista por motivos de ordem formal.

Ora, se bem interpretamos a decisão recorrida, a rejeição do recurso não assenta no incumprimento das exigências de forma, mas antes num fundamento que, apresentado no despacho recorrido como incumprimento do ónus de formular conclusões, não se refere ao cumprimento da formalidade da formulação de conclusões – que, inegavelmente, do ponto de vista formal foram apresentadas – mas antes à substância das “conclusões” apresentadas, designadamente à sua característica de sinopse ou síntese dos fundamentos invocados nas alegações, que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal considerou não ter sido respeitada. É o que resulta do que ficou dito no despacho recorrido: *«[...] verifica-se que, ao invés de proceder a uma sinopse conclusiva das suas alegações, limitou-se a reproduzir as mesmas, apenas substituindo a numeração dos diversos artigos por letras»* e *«o ónus*

de formular conclusões, sintetizando os fundamentos pelos quais pede a anulação da decisão administrativa, não foi manifestamente cumprido».

Ou seja, em face do vício cuja verificação assacou às “conclusões” apresentadas, a decisão não poderia ser a rejeição do recurso, que, como dissemos já, está reservada ao incumprimento das exigências formais, designadamente a de formular conclusões.

Quando muito, poderia não tomar conhecimento do recurso por as conclusões apresentadas não cumprirem a função que lhes está legalmente fixada, mas isso só após a formulação de um juízo sobre a adequação das mesmas à finalidade que lhes está legalmente cometida, qual seja a de definir o objecto do recurso, através da identificação, abreviada, dos fundamentos ou razões jurídicas já desenvolvidas nas alegações.

Pese o RGIT no seu art. 80.º, n.º 2, apenas aludir à necessidade do recurso da decisão de aplicação da coima conter alegações, nada dizendo quanto a conclusões, tem-se vindo a entender que estas serão também necessárias por aplicação subsidiária do disposto no já citado n.º 3 do art. 59.º do RGCO e que, na determinação das consequências da sua falta ou deficiência, há também que recorrer à legislação subsidiária, que, de acordo com a alínea b) do art. 3.º do RGIT e n.º 1 do RGCO, é a do processo penal, com as devidas adaptações ⁽³⁾.

Como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto, as conclusões, de acordo com o disposto no art. 412.º, n.º 1, do Código de Processo Penal (CPP) devem ser deduzidas por artigos e nelas deve o recorrente resumir as razões do seu pedido, respeitando também as exigências do n.º 2 do mesmo artigo quando o recurso verse matéria de direito.

No entanto, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a referir, se bem que no âmbito do recurso jurisdicional, o ónus de formular conclusões (ou de as sintetizar), mostra-se cumprido desde que as mesmas permitam identificar com precisão o entendimento do recorrente sobre as questões jurídicas em litígio, designadamente, as razões onde assenta a sua divergência da decisão recorrida ⁽⁴⁾.

Ora, se é certo que as “conclusões” apresentadas pelo Recorrente não dão resposta às exigências de condensação, resumo ou sinopse das conclusões, na medida em que se limitam a reproduzir aquelas, é inequívoco que dão a conhecer com precisão os motivos por que o Recorrente entende que a decisão que lhe aplicou a coima é ilegal, a saber: vendeu o veículo que deu origem à liquidação cuja falta de pagamento esteve na origem da aplicação da coima em 2008; a presunção de propriedade do registo automóvel é meramente *tantum juris* e no caso foi elidida pela declaração de venda apresentada e, ademais, porque o comprador da viatura a não registou em seu nome, o ora Recorrente, não só diligenciou por que se procedesse à apreensão da viatura, como logrou o desmantelamento da mesma, conforme certificado de destruição que anexa.

Concordamos que a identidade entre as alegações e as conclusões constitui má técnica (eventualmente justificável, pelo menos em parte, pelo facto de aquelas serem em número já de si contido), mas, sendo manifesto que a prolixidade ou falta de concisão das conclusões não compromete de modo algum a compreensão dos motivos por que o recorrente pede a anulação da decisão administrativa, não deve levar à perda do direito do recurso.

Note-se, por um lado, que a lei processual não estipula qualquer fórmula para elaborar conclusões de recurso e, por outro lado, que deve evitar-se o mais possível que a parte perca o pleito por motivos puramente formais (cfr. art. 7.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, e art. 639.º, n.º 3, do Código de Processo Civil).

Permitimo-nos ainda recordar o que dizia ALBERTO DOS REIS a propósito da disposição então paralela ao actual n.º 1 do art. 639.º do CPC: «[...] *A fórmula do artigo – indicação resumida dos fundamentos – deve interpretar-se e aplicar-se em bons termos, cum grano salis. Importa ver nessa determinação legal mais um voto, uma recomendação de boa técnica processual, do que um comando vigoroso e rígido, a aplicar com severidade e sem contemplações*» ⁽⁵⁾.

Assim, entendemos que o despacho recorrido não pode manter-se, devendo ser revogado e substituído por outro que conheça do mérito do recurso, caso nada mais a tanto obste.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Não tendo o arguido formulado conclusões na petição por que interpôs recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima, impõe-se o convite para suprir essa omissão.

II - Se na sequência desse convite o recorrente apresenta nova petição de recurso em que, sob a epígrafe “Conclusões”, elenca os motivos por que pretende a anulação da decisão recorrida não pode o juiz rejeitar o recurso, possibilidade que o n.º 1 do art. 63.º do RGCO reserva para o incumprimento das exigências de forma previstas n.º 3 no art. 59.º do mesmo Regime, designadamente a formulação de conclusões.

III - Se essas “conclusões” mais não são do que a reprodução das alegações, a situação não é de incumprimento da formalidade prevista no art. 59.º, n.º 3, *in fine*, do RGCO, mas, eventualmente, de aquelas não cumprirem a função que a lei lhes destina – definir o objecto do recurso, através da identi-

ficação, abreviada, dos fundamentos ou razões jurídicas já desenvolvidas nas alegações – na parte em que estas devem condensar os fundamentos do recurso.

IV - Mas a prolixidade ou falta de concisão das conclusões, se não comprometer a compreensão dos motivos por que o recorrente pede a anulação da decisão administrativa, não deve levar à perda do direito do recurso.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e ordenar a baixa dos autos à 1.^a instância para aí ser substituído por outro, que não seja de rejeição do recurso pelo mesmo motivo.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) «Recebido o recurso, e no prazo de cinco dias, deve a autoridade administrativa enviar os autos ao Ministério Público, que os tornará presentes ao juiz, valendo este acto como acusação».

(²) Note-se que só com a redacção dada ao preceito pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2013) o representante da Fazenda Pública passou a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal em sede de contra-ordenação, que antes estava reservada apenas ao arguido e ao Ministério Público.

(³) Neste sentido, *JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, Áreas Editora, 2.ª edição, anotação 4 ao art. 80.º, págs. 478 a 4482.*

(⁴) Vide, entre muitos outros, os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo,

da Secção de Contencioso Administrativo
- de 17 de Março de 2010, proferido no processo n.º 1205/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 10 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32110.pdf>), págs. 806 a 808, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1194b8a2a89e379a802576f00032aaa1?OpenDocument>;

- de 24 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 625/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5ac6e76748e5c64480257d7f0042530c?OpenDocument>;

de Secção de Contencioso Tributário
- de 21 de Janeiro de 2015, proferido no processo n.º 1058/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cad3ce8ee92a169b80257dd60056c39d?OpenDocument>.

(⁵) Código de Processo Civil Anotado, volume V, Coimbra Editora, 1984 (reimpressão), pág. 361.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Ação administrativa especial. Recurso per saltum. Competência.

Sumário:

- I — No regime dos recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária é aplicável o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do artigo 2.º do CPPT.
- II — O recurso per saltum previsto no artigo 151.º do CPTA só é admitido desde que se encontrem preenchidos os requisitos seguintes: (i) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (ii) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e segs., seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (n.º 1 do artigo 151.º); (iii) incida sobre decisão de mérito; (iv) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (n.º 2 do artigo 151.º).

Processo n.º 213/13-30.

Recorrente: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – O Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da decisão do TAF de Braga, que julgou procedente a acção administrativa especial intentada por A....., melhor identificado nos autos, contra a decisão que indeferiu o pedido de dissolução da sociedade B....., Lda.

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

a) A douta sentença recorrida padece de vício de nulidade — alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do Código de Processo Civil — por omissão de pronúncia.

b) No caso concreto, a apontada omissão é consubstanciada no facto de a prolação do Tribunal apenas ter incidido sobre o mérito do pedido formulado pelo Autor; olvidando, por completo, a análise das razões e argumentos apresentados em sede de contestação como forma de obviar à procedência do pedido formulado.

c) Ao omitir, como omitiu, pronúncia sobre as razões jurídicas avançadas pelo demandado como forma de obviar à procedência do pedido, verifica-se a aludida nulidade, por violação do preceituado no n.º 1 do artigo 95.º do CPTA e ainda do n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, isto pela não observância do dever que incumbe ao juiz resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação.

d) Caso assim não se entenda, algo que só hipoteticamente e sem conceder aqui se configura, a douta sentença de fls., será sempre anulável por deficiente valoração da prova produzida e errada aplicação da norma do artigo 83.º do CPPT.

e) Na concreta situação dos autos, o Autor, ora recorrido, sendo titular de um direito, ou seja, de enquanto sócio de uma sociedade promover, junto da conservatória competente, a instauração de procedimento tendente à dissolução e liquidação da mesma — nos termos do Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março — veio pedir a condenação da administração fiscal a fazê-lo.

f) A douta sentença de fls., dá por assente — cf. ponto 1. da matéria de facto — que o autor, ora recorrido, é, conjuntamente com outro, sócio da sociedade “C....., Lda”.

g) Resultou igualmente provado que a sociedade apenas cumpre as suas obrigações declarativas em sede de IVA, não resultando (das declarações) o registo de qualquer operação activa ou passiva e que (ponto 6 do probatório) a sociedade “Desde 2002 que está em situação de inactividade”.

h) Não obstante, o Tribunal sancionou o comportamento negligente dos gerentes/sócios da sociedade e condenou a Administração Tributária a praticar um acto que aquele/aqueles se recusam/recusaram a fazer durante anos de inactividade da sociedade, ou seja promover a sua dissolução.

i) É um facto que a Administração, em face do disposto no artigo 83.º do CPPT, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, detém o poder/dever de promover junto dos competentes serviços a instauração de procedimento tendente à dissolução e liquidação de entidades comerciais.

j) No entanto e pese embora os indícios recolhidos das declarações de rendimentos apontem no sentido de a sociedade não exercer qualquer actividade, nunca os sócios/gerentes comunicaram à administração tributária a cessação de actividade, algo que, conjugado com o facto de a sociedade ter cumprido as suas obrigações declarativas em sede de IVA, pode ser indicativo de que existe um interesse real, pelo menos por parte de algum dos sócios, em “manter” a sociedade.

k) Acresce que o Autor, ora recorrido, “confessa” a sua falta de entendimento com o outro sócio no que concerne à dissolução da sociedade.

l) Esta circunstância, que nos termos da douta sentença não constitui óbice a que a Administração promova a dissolução, permite que se suscitem dúvidas quanto à legitimidade o autor para formular o pedido que formulou à administração tributária.

m) Sabendo que a sociedade tem dois sócios e são ambos titulares de 50% do capital, poderá o autor formular à administração fiscal um pedido que sabe contrário à vontade do outro sócio?

n) O confessado antagonismo dos sócios permite que, no concreto caso dos autos, se torne legítima a tese de que a utilização pela administração fiscal da faculdade prevista no artigo 83.º do CPPT se deve orientar por critérios de interesse público subjacentes à actividade que desenvolve e não casuisticamente ou como forma de ultrapassar diferendos societários.

o) É ainda de acrescentar que o procedimento de dissolução de sociedades comerciais se encontra regulado no Código das Sociedades Comerciais (artigos 141º a 145.º).

p) Visando o pedido formulado pelo Autor à administração atingir esse desígnio, não se alcança por que razão, o mesmo não é atingido por mera manifestação de vontade dos sócios ou da sociedade, nomeadamente de acordo com o disposto nos artigos 141º, n.º 1, alínea b) ou 142º, n.º 1, alínea c) do CSC, situações em que, sem necessidade de forma especial o efeito pretendido se produziria automaticamente.

q) *Refere-se ainda que, de acordo com o Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, é facultado aos sócios de sociedades comerciais apresentar requerimento tendente a iniciar procedimento administrativo de dissolução, sem que, ao nível da iniciativa seja necessária a intervenção da administração fiscal.*

r) *Por tudo e em suma, não faz sentido a administração tributária ser condenada a praticar junto de terceiros um acto que está na esfera de iniciativa do requerente e que este se recusa a praticar.*

s) *Não obstante, o Tribunal sancionou a inércia do autor e condenou a administração tributária a fazer aquilo que aquele podia fazer mas não quis, algo que, salvo o devido respeito por opinião diversa, é absolutamente carecido de sentido.*

t) *Ao decidir como decidiu, o Tribunal incorreu em erro na apreciação da matéria de facto em causa e aplicou erradamente a norma do artigo 83º, n.º 1, do CPPT.»*

2 – O recorrido, A..... apresentou as suas contra alegações, tendo concluído da seguinte forma:

1ª – *Não tem a mínima razão o recorrente, ao referir que o Tribunal não decidiu todas as questões pertinentes que até ele chegaram.*

2ª – *O Tribunal, de acordo com a prova documental — e era essa a determinante, como de resto ficou claro no despacho notificado às partes para efeitos de produção de alegações de direito, decidiu em conformidade.*

3ª – *Pelo contrário, o recorrente ultrapassou manifestamente tal fronteira, pretendendo trazer ao caso o direito comercial do âmbito das sociedades comerciais e procedimental inerente à dissolução das mesmas.*

4ª – *Esquecendo que o Código de Procedimento e de Processo Tributário, dispõe expressa e suficientemente de mecanismos pertinentes para a resolução da questão concreta que foi submetida ao Tribunal e que este, naturalmente, utilizou.*

5ª – *De resto, é o próprio recorrente que o reconhece na alínea i), das suas alegações.*

6ª – *Sendo puramente especulativo o alegado na alínea j) e confunde a “legitimidade”, do recorrido com o poder-dever dele próprio (de resto cimentado no princípio do inquisitório, presente na atividade procedimental e processual tributária cfr. artº 58º, da L.G.T.).*

7ª – *O Tribunal a quo, no seio da prossecução do interesse público, como expressamente emana da decisão recorrida, limitou-se a aplicar a norma objetiva e taxativa do artigo 83º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

9ª – *Dai que, quando a decisão recorrida refere que o recorrente ofereceu o merecimento dos autos, apenas quis dizer que as questões privatísticas que o mesmo trouxe à colação, face à suficiência do direito e dos princípios tributários in casu, pura e simplesmente irrelevantes.*

10ª – *Diga-se, todavia, que nos factos dados como provados — cfr. 7, a decisão alude expressamente à posição da administração, o mesmo é dizer, do recorrente.*

11ª – *A decisão recorrida não se encontra, pois, de modo algum, inquinada da apontada nulidade ou sofre de qualquer outro vício.*

12ª – *Esteve, pois, bem a decisão recorrida, nada havendo a apontar-lhe, pelo que deverá manter-se.»*

3 – O recurso foi interposto no TCA Norte, este por acórdão constante a fls. 194/199, veio a declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e declarou competente para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

4 – O Ministério Público emitiu parecer a fls. 210/211 com o seguinte conteúdo:

«O magistrado do MP junto deste STA, notificado, nos termos e para os efeitos do estatuído no artigo 146.º/1 do CPTA, em 2013.06.25, vem emitir o parecer seguinte:

O recorrente acima identificado vem sindicar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, exarada a fls. 95/100, em 20 de Março de 2012.

A sentença recorrida julgou procedente AAE intentada contra o despacho do Director de Finanças de Viana do Castelo, que indeferiu pedido de dissolução de sociedade comercial, no entendimento de que se verificam os pressupostos do artigo 83.º do CPPT.

O recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 128//132, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, ex vi do artigo 140.º do CPTA e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 142/143 que aqui também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A nosso ver o recurso merece provimento.

De facto, é patente que a sentença recorrida condenou em objecto diverso do pedido, como resulta, nomeadamente da simples leitura da PI.

Na verdade, o recorrido pediu a anulação do despacho do DF de Viana do Castelo que indeferiu pedido de dissolução da sociedade comercial “B....., LDA”.

Na contestação apresentada pela entidade demandada faz-se referência à sociedade “C....., LDA”, sendo certo que foi junto o Relatório de Inspeção relativo a essa mesma sociedade.

E foi, nomeadamente, com base nesse RIT que foi fixada a factualidade relevante para a decisão da causa.

O parecer do MP junto da 1ª instância referencia a sociedade “C.....”.

A decisão recorrida anula o acto do DDF de Viana do Castelo de 15 de Abril de 2011 que indeferiu pedido de dissolução da sociedade comercial “C....., LDA.

É, pois, flagrante que a decisão recorrida condena em objecto diverso do pedido.

A condenação em objecto diverso do pedido, embora seja causa de nulidade em processo civil (artigo 668.º 1/e) do CPC) não o é em processo tributário (artigo 125.º do CPPT) e, como tal, deve aplicar-se o regime jurídico dos erros de julgamento (Código de procedimento e de processo tributário, anotado e comentado, 6ª edição, II volume, juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa).

A sentença recorrida merece, pois, censura.

Termos em que, pelas razões apontadas, deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância, a fim de ser apreciada a pretensão formulada pelo recorrido.»

5 – Notificado do parecer do MP, veio o recorrido dizer o seguinte:

«A....., recorrido no processo supra identificado, notificado do duto parecer do Ministério Público, ao mesmo vem responder, como se segue:

1º - Com o devido respeito, ao contrário do que alega o Ministério Público, a sentença não condenou em objeto diverso do pedido;

2º - Em 13 de Julho, de 2011 (e não de 2013, como, por lapso, consta no documento enviado pelo correio), o recorrido enviou para o TAF Braga duas ações administrativas especiais — doc. n.º 1;

3º - Uma delas, tendo por objeto a anulação do ato administrativo em sede tributária que indeferiu o pedido de dissolução da sociedade comercial por quotas denominada “B....., Lda”, que foi distribuída à Meritíssima Juíza, Sr.ª Dr.ª Aurora Veiga, cabendo-lhe o processo n.º 1215/11.BEBRG, da Unidade Orgânica 3— doc. n.º 2;

4º - A outra tendo por objeto a anulação do ato administrativo em sede tributária que indeferiu o pedido de dissolução da sociedade comercial por quotas denominada “C....., Lda”, que foi distribuída ao Meritíssimo Juiz, Sr. Dr. Ferreira Leite, cabendo-lhe o processo n.º 1214/11.3BEBRG, da Unidade Orgânica 2- doc. n.º 3;

5º - Foram-no, pois, distribuídas em Unidades Orgânicas diferentes e a magistrados diferentes;

6º - Os processos em causa são exatamente idênticos e respeitam a duas sociedades diferentes;

7º - Nada que no presente Tribunal e, por questão de economia processual, possa em definitivo resolver-se, quanto a mero lapso de identidade, a tê-lo havido;

8º - Trata-se, tão só de harmonizar a decisão com a p.i. em questão que não tem a ver com o pedido (que é o mesmo em ambas as ações), mas com um possível lapso, não imputável ao recorrido e que não interfere com o mérito da causa.»

6 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

7 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga fixou a seguinte matéria de facto:

1. O oponente e D..... são os únicos sócios da sociedade “C..... Lda”;

2. Essa sociedade apresentou declarações de IRC (modelo 22) até ao ano de 2004, embora não registando qualquer movimento;

3. A sociedade apresentou declarações periódicas de IVA até ao 4º trimestre de 2010, não indicando qualquer operação activa ou passiva;

4. A sociedade nunca declarou à Segurança Social qualquer trabalhador nem procedeu a descontos relativamente a membros de órgãos estatutários;

5. O sócio D..... renunciou à gerência em 13 de Fevereiro, de 2006, e o autor em 08 de Julho, do mesmo ano, não tendo sido nomeado outro gerente.

6. Desde 2002 que está em situação de inactividade.

7. Na sequência de pedido formulado pelo aqui oponente, foi proferido despacho, datado de 15.04.2011, da autoria do Director de Finanças de Viana do Castelo, onde se decidiu que: “(...)a cessação oficiosa não será a forma correcta para accionar uma dissolução em substituição dos sócios, uma vez estarem previstos, em situações limite meios próprios que poderão ser accionados no âmbito do Decreto-Lei 76-A/2006 de 29 de Março (Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução de Entidades Comerciais).

A cessação oficiosa, em nosso entendimento, apenas deverá acontecer desde que esgotados todos os meios aos alcance dos representantes legais da sociedade, sob pena de a Administração Tributária assumir as obrigações que competem, nesta matéria, aos interessados”

8. Em face da posição assumida pelo Tribunal Central Administrativo Norte, que se declarou incompetente em razão da hierarquia, a questão que aqui deve ser prioritariamente colocada é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

A competência em razão da hierarquia integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública, devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Sucede que o presente recurso é interposto de sentença proferida no âmbito de uma acção administrativa especial contra a decisão da Administração Tributária que indeferiu o pedido de dissolução da sociedade e encontra-se sujeito às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído no n.º 2 do art. 279.º do CPPT («Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos».).

Com efeito, a acção administrativa especial constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT.

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

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

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)» - cf., neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Janeiro de 2014, recurso, 1495/12, que vimos seguindo de perto, e demais jurisprudência ali citada.

No caso, o valor da acção é de € 5.000,01 que foi o indicado na petição inicial e é o que resulta da aplicação das regras do art. 32.º do CPTA.

Assim sendo, atento o disposto no art. 31.º, n.º 2, alínea c) do CPTA («2 - Atende-se ao valor da causa para determinar: [...]c) Se cabe recurso da sentença proferida em primeira instância e que tipo de recurso») e no já citado n.º 1 do art. 151.º do mesmo código, verifica-se uma circunstância que, desde logo, exclui que o recurso possa assumir-se como uma revista a dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo e impondo-se, conseqüentemente, observar o disposto no n.º 3 do mesmo art. 151.º do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

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

9- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional e ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário), para que o recurso aí seja julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA).
Sem custas.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.**Assunto:**

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se as questões suscitadas se reconduzem à apreciação de situação pontual e delimitada ainda pelo contorno factual do caso concreto, e, por isso, não envolvem operações de especial complexidade lógica ou jurídica, nem apresentam potencialidade de expansão da respectiva controvérsia.

Processo n.º 326/15-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 27/11/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 06332/13.

E subsidiária (para o caso de não ser admitido o recurso de revista) e simultaneamente interpõe também recurso por oposição de julgados, invocando como acórdão fundamento o proferido pelo TCA Norte em 13/11/2014, no proc. n.º 00169/08.6BEBRG (TAF de Braga).

1.2. No que respeita ao recurso de revista, termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

A) A questão que a Recorrente pretende ver apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo prende-se com o momento da verificação do requisito para o recurso à avaliação indirecta pela AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) no caso de “Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco” (art. 87º, n.º 1, alínea e) da Lei Geral Tributária.

B) Ou seja, se este requisito é de verificação em momento anterior ao início da inspecção, tendo por base as declarações fiscais apresentadas pelo sujeito passivo ou se este requisito é de verificação em momento posterior ao início da inspecção quando desta resultar a constatação de prejuízos fiscais do sujeito passivo.

C) Entende a Recorrente – salvo opinião em sentido contrário – que, de acordo com a letra da Lei, resulta que a AT apenas pode justificar o recurso à avaliação indirecta quando os prejuízos sejam apresentados, id est, declarados pelo próprio sujeito passivo, ou seja, em momento anterior ao procedimento de inspecção tributária e nunca em momento posterior.

D) O que significa que a AT não se encontrava legitimada para recorrer à avaliação indirecta ao contrário do decidido no acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo do Sul.

E) A Recorrente reconhece e aceita a excepcionalidade do presente meio recursivo para o Supremo Tribunal Administrativo.

F) Não obstante, entende a Recorrente que se encontram verificados os requisitos para a apreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo desta questão.

G) Designadamente por ser de particular acuidade que haja certeza e segurança jurídica dos cidadãos, não apenas no caso concreto, mas em casos futuros.

H) A importância da questão em apreço é fundamental pois legitima ou não a AT ao recurso a um tipo de avaliação que é na lei, Jurisprudência e doutrina absolutamente excepcional, dado tratar-se da permissão ou não à tributação de rendimentos presumidos.

I) Daí que entende a Recorrente que se justifique a revista excepcional em razão da *importância social fundamental* da questão.

J) Importa, pois, que sobre esta questão não subsistam dúvidas facilmente dissipáveis através da prolação de Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que

possa assumir-se como orientação jurisprudencial para casos futuros, melhor se servindo desta forma os valores da certeza e segurança jurídica, valores fundamentais da boa aplicação do direito.

K) Com efeito, a Recorrente declarou lucros nos três anos em causa (2001, 2002 e 2003).

L) E a AT considerou existirem prejuízos em resultado da acção de inspecção.

M) E considerou existirem prejuízos em face da omissão de contabilização das comissões da UNICRE.

N) Ademais a AT afirma que existiu igualmente omissão na contabilização das compras, que considerou na totalidade como custos, apesar de não fazer referência ao inventário e às existências finais do bem em causa “presunto pata negra”.

O) Porém, a AT já não leva estes valores em conta para afirmar a existência de prejuízos.

P) Dito isto e recuperando o texto normativo o que consta é que se encontra legitimado o recurso a métodos indirectos quando “*os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos (...)*”.

Q) Ora, resulta claramente do texto da lei que só pode justificar o recurso à avaliação indirecta quando **os prejuízos sejam APRESENTADOS, id est, declarados pelo sujeito passivo**.

R) E a verdade é que tal não ocorre no caso em apreço, dado que o sujeito passivo apresentou proveitos.

S) Contudo, a AT no âmbito da acção de inspecção encontrou custos por contabilizar em montante suficiente para fazer inverter a situação de resultados positivos para negativos.

T) É certo que a verificação de custos por contabilizar deve levar a uma correcção aritmética (e não a métodos indirectos), mas não pode, antes do mesmo, de proceder às referidas correcções e levar ao preenchimento da alínea e) do artigo 87 da LGT por forma a viabilizar a avaliação indirecta.

U) Neste caso concreto, o que a AT poderia era recorrer à avaliação indirecta quando se preencha a alínea b) daquele normativo.

V) Por esta ordem de razões o argumento invocado pela AT não deverá ser julgado procedente.

W) Quanto à restante matéria constante do acórdão recorrido, entende a Recorrente que as mesmas não se encontram correctamente decididas, pelo que requer a Vossas Excelências, Meritíssimos Juizes Conselheiros, a intervenção correctiva com vista à boa aplicação do direito e consequente, Justiça.

X) Designadamente, os motivos e factos que implicaram o recurso a métodos indirectos neste exercício não são suficientes para fundar a opção pela determinação do imposto através de avaliação indirecta.

A – A NÃO VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS PARA O RECURSO PELA AT AOS MÉTODOS INDIRECTOS:

Y) Etriba-se a AT na legitimação do recurso à avaliação indirecta em dois elementos essenciais, a saber:

f) No artigo 88º da LGT do qual resulta o recurso à avaliação indirecta devido à impossibilidade da determinação directa e exacta da matéria tributável;

g) No facto de a Recorrente ter apresentado durante 3 (três) anos sem razões que o justifiquem prejuízos o que faria intervir o artigo 87º e) da LGT.

Z) E em três elementos outros complementares, também a saber;

h) Omissões de custos e compras;

i) Margens muito reduzidas para o sector e abaixo das efectivamente praticadas;

j) Entradas e saídas de dinheiro por parte do sócio gerente sem documentos comprovativos.

AA) Quanto à **omissão de custos e compras** tal, e para além de prejudicar a Recorrente, traduziu-se num vício meramente formal uma vez que se encontrava contabilizada a transferência bancária e arquivada a documentação inerente com indicação das facturas a que respeitava assim como o extracto de conta respectivo.

BB) A ora Recorrente reconhece a existência das referidas omissões de custos, mas acrescenta que as mesmas foram facilmente controláveis, dado que se encontravam relevadas nos extractos bancários, devidamente arquivados.

CC) Porém a verdade é que a AT não fez, foi demonstrar a existência da omissão dessa contabilização de compras que não fosse controlável, como seria o caso de compras pagas a “dinheiro contado”.

DD) Sendo que foi impossível à AT verificar, por contraposição com os extractos bancários, a omissão dessa contabilização de custos e das compras.

EE) Sem conseguir provar a existência de qualquer outra omissão não é possível a conclusão de que as omissões verificadas levem à avaliação indirecta, subsidiária, como prevê a Lei, da avaliação directa quando esta é ainda possível.

FF) No que tange às **margens de comercialização** limita-se a AT a afirmar, de forma dogmática, que as mesmas são manifestamente diminutas atendendo ao ramo de negócio.

GG) As margens que a AT considera como boas eram inatingíveis pela Recorrente.

HH) Pecando por um excesso manifesto para o próprio ramo de actividade da Recorrente.

II) A verdade é que nunca a AT nem o Ex.mo Representante da Fazenda Pública diz quais são as margens normais e de que forma chega a esse conceito de normalidade.

JJ) Existindo, pois, falta de fundamentação que suporte o afirmado pela AT.

KK) Acresce que, a AT diz que as margens inferiores às efectivamente praticadas resultam de uma diligência levada a cabo com o sócio gerente – Sr. B..... – e o TOC através do confronto entre os preços de compra de 3 de Fevereiro de 2001 e as listagens dos preços de venda com a mesma data,

LL) Afirmando-se no relatório de inspecção que na ponderação efectuada aceitaram-se os coeficientes indicados pelo Sr. B.....

MM) Nesta parte estranha-se que não exista um termo de declarações que comprove a participação do Sr. B.....

NN) Importa, pois, recordar que é com base nas declarações do Sr. B..... que a AT conclui serem as margens apresentadas inferiores às efectivamente praticadas, pelo que para concluir como a AT concluiu e em face da importância daquela conclusão para a concretização da prova que impende sobre a AT, seria imprescindível que o Tribunal tivesse acesso àquelas mesmas declarações,

OO) O que não acontece.

PP) Quanto às entradas e saídas de dinheiro por parte do sócio gerente sem documentos comprovativos para daí se concluir que os mesmos se traduziam em empréstimos fictícios tal é não só abusivo como absurdo.

QQ) Desde logo porque a AT nem indica um facto sequer que permita tal conclusão a não ser a inexistência de documento de suporte.

RR) O indício de falta de documento de suporte dos empréstimos efectuados pelos sócios apontado pela AT por si só não é fundamento que justifique o recurso à avaliação indirecta para fixação da matéria tributável.

SS) O primeiro foi o de que se verificava a impossibilidade da determinação directa e exacta da matéria tributável pelo que o recurso à avaliação indirecta encontraria guarida no artigo 88º da LGT,

TT) Buscando-se ainda conforto para o uso de tal forma avaliativa em putativas omissões de custos e compras, margens muito reduzidas para o sector e abaixo das efectivamente praticadas e entradas e saídas de dinheiro por parte do sócio gerente sem documentos comprovativos.

UU) Mas não se diz uma única palavra ou se alega um único facto que, devidamente alegado e provado, permitisse concluir pela bondade do uso da metodologia indirecta.

VV) Importa desmontar parcela a parcela esta linha argumentativa.

WW) De há muito se encontra pacificado na jurisprudência e na doutrina que, e quanto a este primeiro ponto, o recurso à avaliação indirecta apenas é possível quando não o for o recurso à avaliação directa.

XX) Assim o impõem também os artigos 85º e 87º da LGT.

YY) E como será bom de ver o ónus da prova da impossibilidade da quantificação pela via directa da matéria tributável incumbe à AT.

ZZ) E tal prova de impossibilidade não só não se encontra feita como também não existe qualquer alegação baseada em factos que sustente as razões de tal impossibilidade.

AAA) «1. Constitui, no presente, entendimento jurisprudencial unânime e uniforme o de que, em situações de utilização de métodos indiciários (hoje, avaliação indirecta da matéria tributável) na determinação do lucro tributável (matéria tributável), cabe à AT o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, isto é, “o ónus de provar que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso aos métodos indiciários se tornou a única forma de calcular o imposto a liquidar externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido, e incumbindo ao Tribunal analisar se ela enunciou factos objectivos e concretos, verificados, donde possa concluir-se pela existência dos pressupostos legais dos quais depende o apuramento do imposto pelo referido é” ((38) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 09/03/2006, Processo n.º 00153/04 in, <http://www.dgsi.pt>) ((39) Sublinhado da Recorrente)

BBB) E como também se sustenta, sem contestação, por terras de Cervantes ((40) Sendo bom não olvidar quanto a este aspecto que a nossa LGT bebe a sua influência directa na anterior LGT espanhola):

CCC) «Como ya pusiera de relieve DUFOL ABAD en relación con los Jurados Tributarios, la motivación en esta materia tan delicada ofrece una especial relevancia, debiendo interpretarse en sentido amplio, es decir, como exposición clara y detallada de las razones que han llevado a la Administración a considerar aplicable el régimen de estimación indirecta, de modo que se permita el conocimiento de todos los elementos del razonamiento que han llevado a su emanción.» ((41) Carmen Banacloche Palao in La Estimación Indirecta, a pp. 297)

DDD) «Teniendo en cuenta el artículo 53.1 LGT, el informe há de exponer: de un lado, la imposibilidad de determinar la base imponible por ausencia de los datos necesarios; y de outro, cuál o cuáles de las 4 circunstancias relacionadas en este precepto, han motivado esa falta de datos.» ((42) Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia, Tomo I,

Ricardo Huesca Bobadilla, Jose Luis de Acuna Reig, Jose Ignacio Ruiz Toledano, Mercedes Pedraz Calvo, Alfonso M. Garcia-Monco, a pp.1224) ((43) Sublinhado da Recorrente)

EEE) Com efeito a mera referência a margens muito reduzidas para o sector e abaixo das efectivamente praticadas sem indicar quais, no entender da AT, são as adequadas e sem se explicar, com base em rácios e elementos comparativos, como se chega a tal conclusão é claramente violador do artigo 77º da LGT.

FFF) Com todos estes argumentos reunidos e devidamente apreciados, não se mostra provada a reunião dos pressupostos para o recurso à avaliação indirecta apta a preencher o art.º 87.º, alínea b) e 88.º a) da LGT.

B) EXCESSO / ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

- Falta de fundamentação da decisão e excesso na fixação da matéria colectável:

GGG) Cumpre, em primeiro lugar, destacar que o acórdão recorrido não apreciou o alegado erro na quantificação da matéria colectável invocado pela ora Recorrente.

HHH) Sendo certo que a sentença proferida na primeira instância nunca conheceu deste vício que foi alegado pela Recorrente.

III) O acórdão limitou-se a remeter para um outro acórdão colocando em causa a actuação processual da ora Recorrente,

JJJ) Definindo-a como simplista, preguiçosa e com o objectivo de suscitar dúvida.

KKK) Contudo, a fundamentação do acórdão é apenas aquela que se segue e transcreve:

“A AT com a colaboração do sócio gerente da empresa, procedeu à escolha dos produtos vendidos mais representativos e dos coeficientes de ponderação. Ponderou as quebras para aquele sector de actividade; considerou os autoconsumos externos; integrou os custos das mercadorias vendidas. A explicitação dos critérios usados decorrer do laudo do perito da Fazenda Pública apresentado em sede de comissão de revisão. Ai se consigna a explicitação do método de apuramento das refeições vendidas, bem como do método de apuramento das compras efectuadas. Perante a posição assumida pela Fazenda Pública nos autos, e impugnante não aduziu (e não comprovou) factos concretos que permitam concluir que a realidade económica, patrimonial e contabilística da empresa fosse outra, diversa da que resulta do relatório de inspecção.”

LLL) Questiona a Recorrente o seguinte:

MMM) Qual foi o critério utilizado na escolha aleatória?

NNN) Quais os fundamentos que permitiram escolher aquele critério – alegadamente, o do Sr. B..... – em detrimento de outros?

OOO) Quais são as quebras do sector de actividade de restauração de marisco?

PPP) Qual a entidade com legitimidade para as definir?

QQQ) Como foram aquelas quebras definidas?

RRR) A Recorrente vai-se escusar de se alongar num rol interminável de questões que, ou não têm resposta, ou a resposta que é dada não é legitimamente fundada e, por isso, não é aceitável.

SSS) Pelo contrário, vai ater-se em pontos concretos do relatório (uma vez que no acórdão não foi feito).

TTT) Em termos de quantificação seguiu a AT a seguinte linha de rumo.

UUU) Corrigiu as margens de comercialização declaradas pela Recorrente como sobredito.

VVV) Isto partindo de uma amostragem de alguns produtos comercializados pela Recorrente supostamente com a colaboração do mesmo na determinação da dita.

WWW) O que não só não corresponde à verdade como, atenta toda a vasta gama de produtos comercializados pela Recorrente ((44) Desde os de mais alto preço aos de mais baixo), torna “amostragem” a que a inspecção tributária procedeu como não podendo ser técnica e cientificamente validada,

XXX) A Recorrente não sabe qual o critério de selecção daqueles produtos em detrimento de outros.

YYY) A “amostragem” dos valores a que a inspecção tributária procedeu refere-se a produtos e serviços sobre os quais recaiu uma escolha “aleatória” mas que não são adequadamente representativos do universo total da amostra e, por isso, distorcem tal universo.

ZZZ) A “amostragem” dos valores a que a inspecção tributária procedeu desconsidera totalmente os elementos da contabilidade da Recorrente.

AAAA) Considerou, de seguida, como margem a atribuir às quebras globais o valor de 15%,

BBBB) Isto supostamente com a cooperação da Recorrente o que não corresponde à verdade pois este sempre referiu, na pouca assistência que lhe foi possível dar, que as quebras variavam produto a produto e não podem ser vistas globalmente antes devendo ser apreciadas por categoria de produtos.

CCCC) E neste aspecto diz-se no relatório que tal margem até é superior à que foi informada pela Recorrente o que é falso.

DDDD) Para atestar de tal falsidade basta ler o próprio relatório e do qual resulta que o que a Recorrente disse foi que:

c) De um quilo de presunto resultam cerca de 200 gramas de desperdícios logo, e se a matemática não engana, são 20% de desperdícios e não 15%;

d) Uma garrafa de whisky dava para 8 doses bem aviadas quando normalmente uma garrafa daria para 12 logo, e se a matemática volta a não enganar, são 33,3% de quebras e não 15%.

EEEE) Ou seja a AT não fundamenta minimamente como chegou a um valor de quebras de 15% de forma global, isto de modo coerente e justificado. ((45) Pois já se viu do próprio relatório que não foi sequer isso que foi dito pela Recorrente)

FFFF) O valor das quebras era muito diferenciado do que aquele unitário a que a AT chegou.

GGGG) Antes variando produto a produto.

HHHH) Sendo completamente errado no ramo de actividade da Recorrente fazer uma mera média simples de tais quebras. ((46) E ainda em relação a uma mera amostragem não representativa)

IIII) É necessário fazer uma média ponderada.

JJJJ) Por outro lado, e ainda quanto à quantificação efectuada, a AT considera que o número de clientes indicado pela Recorrente (41.192) não era credível.

KKKK) E para chegar a tal conclusão pretende estribar-se em declarações prestadas por C..... segundo a qual o estabelecimento servia 270 refeições diárias o que, multiplicando por 271 dias (total de dias anual de abertura ao público) conduziria a um universo de 73.710 clientes.

LLLL) E, continuando o seu putativo raciocínio sem mácula, pretende dividir o montante total dos serviços prestados presumidos – €2.468.936,59 – por 73.710 clientes o que resultaria uma média de € 33,74 por refeição o que, no seu entender, até nem se afastaria muito dos € 25 por refeição que a Recorrente havia indicado.

MMMM) O que a AT diz que não representa um afastamento significativo situa-se na casa dos 25%.

NNNN) Acrescendo que o afirmado por C..... não tem o alcance que a AT lhe pretende atribuir.

OOOO) Isto uma vez que a mesma nunca quis afirmar que nas 270 refeições por dia se referiam todas a refeições de mesa, entenda-se, almoços e jantares.

PPPP) Queria incluir nessa cifra todas as refeições, pequenas ou grandes, como sendo:

QQQQ) Serviço de balcão em cafés, águas, refrigerantes;

RRRR) Serviço de pregos e pequenas refeições;

SSSS) Serviço de lanches.

TTTT) Enfim nas 270 refeições diárias encontravam-se incluídas as de almoços e jantares, mas também as atrás referidas.

UUUU) E em relação a estas últimas o preço médio de € 33,74 é completamente absurdo.

VVVV) A C..... foi chamada ao negócio de forma inesperada,

WWWW) Não dominando, por isso, os contornos do mesmo.

XXXX) Pelo que as putativas declarações de C....., e para além de interpretadas de forma desconchavada como o foram, não podem servir de suporte às correcções efectuadas.

YYYY) Nem se compreende como é que a C..... foi ouvida relativamente à matéria das refeições e nunca foi questionada sobre as margens.

ZZZZ) Na actuação da AT não existe isenção nem imparcialidade.

AAAA) Isto para já não falar nesta sede, por não ser ainda a própria mas a tal se regressará abaixo quando se abordar a matéria de direito, que a AT está a chegar a valores médios de refeição partindo dos valores por si anteriormente presumidos de prestação de serviços.

BBBB) Ou seja, a AT parte da conclusão para chegar às premissas.

CCCC) Passando à questão da quantificação efectuada a AT partiu de uma amostragem de alguns produtos comercializados pela Recorrente supostamente com a colaboração da Recorrente na determinação da mesma.

DDDD) O que não só não corresponde à verdade como, atenta toda a vasta gama de produtos comercializados pela Recorrente, torna “amostragem” a que a inspecção tributária procedeu como não podendo ser técnica e cientificamente validada.

EEEE) A “amostragem” dos valores a que a inspecção tributária procedeu refere-se a produtos e serviços sobre os quais recaiu uma escolha “aleatória” mas que não são adequadamente representativos do universo total da amostra e, por isso, distorcem tal universo.

FFFF) A amostragem em causa não é, pois, cientificamente idónea.

GGGG) A Recorrente expressamente contesta a fiabilidade da amostra quando reportada a 30 produtos como a AT o fez quando o universo é substancialmente superior e muito variado.

HHHH) «1. A utilização da amostragem para efeitos de determinação da matéria tributável para efeitos de IVA, por métodos indiciários, implica que as amostras utilizadas sejam reflexo da população donde são retiradas, devendo ser justificada a razão da escolha das amostras. 2. Não pode aceitar-se como válida uma amostragem que pretende determinar a margem de lucro, utilizando amostras aleatoriamente escolhidas e sem que elas reflectam o preço e as quantidades dos produtos que constituem o volume de negócios do contribuinte, e se limita a somar o lucro obtido em cada uma dessas amostras.

dividindo o total pelo número de amostras.» ((47) Acórdão do Tribunal Central Administrativo – 2ª Secção, de 14/11/2000, Processo n.º 3395/00 in <http://www.impostos.net>) (sublinhado nosso)

III) «3. Por outro lado, sempre a quantificação encontrada pela Administração Tributária estaria afastada da realidade, uma vez que no apuramento da mesma se utilizou uma amostragem sem base científica.» ((48) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 17/12/2004, Processo n.º 00150/04 in <http://www.impostos.net>) (Sublinhado nosso)

JJJJ) No que respeita às quebras putativamente consideradas pela AT já se viu supra que resulta do próprio relatório de inspecção que o valor de 15% não corresponde à realidade.

KKKK) E assim sendo o apuramento feito pela AT soçobra por natureza,

LLLL) Pois não foram levadas em consideração as quebras efectivas no concreto ramo de negócio da Recorrente (restauração de marisco) e que, repita-se, resulta reconhecido no relatório com base nas putativas declarações prestadas.

MMMM) «2. Tendo a Administração Tributária apurado e considerado para efeitos de fixação da matéria tributável uma taxa de quebra de produção de 25%, e resultando da prova oferecida pela recorrente que tal quebra rondaria os 30% – valor por si considerado na sua escrita – fica provado o erro da quantificação conducente à anulação da liquidação baseada na matéria tributável fixada com base na quebra de 25%.» ((49) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 22 /06/2006, Processo n.º 02848/04 in <http://www.impostos.net>)

NNNN) «No apuramento da matéria tributável por métodos indiciários cabe à Fazenda Pública a prova dos respectivos fundamentos legais e da justificação dos critérios utilizados na quantificação.

Impugnando o contribuinte, a quantificação com fundamento em que no apuramento da mesma não foram tidas em conta quaisquer desperdícios, habituais no ramo de actividade em causa, a liquidação tem de ser anulada por errada quantificação da matéria tributável.» ((50) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 13/01/2005, Processo n.º 00303/04 in Revista Fiscal, nº7, a pp. 71) ((51) Sublinhado da Recorrente ((52) Ou no presente caso os desperdícios/quebras reais e efectivos o que é o mesmo)

OOOO) Por fim e ainda quanto à questão da quantificação a AT chegou a valores médios de refeição (omissão de proveitos) partindo dos valores por si anteriormente presumidos de prestação de serviços.

PPPP) Ou seja partiu de valores presumidos (conclusão) para chegar aos valores médios de refeição (premissa).

QQQQ) Não terá assaltado à AT que o trajecto deveria ter sido o exactamente inverso?

RRRR) Pelos vistos não, mas deveria ter assaltado pois este *modus faciendi* inquina todo o resultado a que chegou.

SSSS) Explica isto muito bem quem segue;

TTTT) «II. Na quantificação do valor tributável, por métodos indiciários, em que se tome necessário apurar o valor dos serviços prestados, a operação a fazer é a de um silogismo, em que a conclusão é esse valor dos serviços prestados, a extrair da relação entre duas premissas que têm de ser estabelecidas, como no exemplo: premissa maior, taxa de utilização de matérias primas; premissa menor valor das matérias primas utilizadas.

III. Não está suficientemente justificado o critério (coeficiente de utilização de matérias primas, por exemplo) que se apresente unicamente ancorado numa aceitação do contribuinte, que não esteja provada.

IV. Para a validade da conclusão de determinado valor de serviços realizados (a partir de um certo coeficiente de utilização de matérias primas) é condição necessária a comprovação do valor das matérias primas utilizadas.» ((53) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 06/02/2001, Processo n.º 3193/00 in <http://www.impostos.net>) ((54) Aceitação por parte do contribuinte que no presente caso não ocorre como supra exposto pelo Que também não se pode ter por provado

UUUU) Velamos com um exemplo prático como a quantificação da matéria colectável efectuada pela AT está errada:

EXEMPLO:

VVVVV) Conforme acima foi referido o estabelecimento comercial servia 270 refeições diárias o que, multiplicando por 271 dias (total de dias anual de abertura ao público) conduziria a um universo de 73.710 clientes.

WWWWW) E, continuando o seu putativo raciocínio sem mácula, pretende dividir o montante total dos serviços prestados presumidos – € 2.468.936,59 – por 73.710 clientes o que resultaria uma média de € 33,74 por refeição o que, no seu entender, até nem se afastaria muito dos € 25 por refeição que a Recorrente havia indicado.

XXXXX) Não se compreende, nem muito menos se aceita, que das declarações efectuadas pela Recorrente, umas sejam aceites e outras não,

YYYYY) Apenas porque sim !!!

ZZZZZ) Mas adiante.

AAAAAA) A diferença para mais do preço médio da refeição (vendas) é de € 8,74 no ano de 2001.
 BBBBBB) Entende a AT até que esta diferença não é significativa. É uma opinião, naturalmente.

CCCCCC) Mas vamos fazer contas:

DDDDDD) A diferença do preço médio das refeições € 8,74 (€ 33,74 - € 25) multiplicada pelo número de refeições (73.710) é igual € 644.225,40.

EEEEEE) Realmente, a quantia de € 644.225,40, num só ano, que a AT diz não ser significativa, a Recorrente não compreende como.

FFFFFF) Sendo certo que é a própria AT que diz, por exemplo, que as comissões não contabilizadas de € 50.187,40 também no ano de 2001, são de um valor significativamente elevado.

GGGGGG) Não compreende a Recorrente esta dualidade de critérios assumida no relatório de inspecção tributária.

HHHHHH) Mas prosseguindo e centrando-nos no presunto de pata negra, designadamente, na formação do seu preço de venda.

IIIIII) Os valores dos serviços prestados presumidos pela AT foi em 2001 de € 2.468.936,59.

JJJJJJ) O coeficiente de representatividade atribuído pela AT ao presunto pata negra no total das vendas foi de 4,5%.

KKKKKK) Multiplicando um valor pelo outro chega-se à quantia de € 111.102,15 (€2.468.936,59 X 4,5%)

LLLLLL) Este valor, de acordo com a quantificação da AT seria o valor das vendas do presunto pata negra.

MMMMMM) Mas se atentarmos no relatório, bem como na página 5 do acórdão recorrido verifica-se que a Recorrente pagou no ano de 2001 a quantia de € 165.131,85 à firma espanhola “..... Distribuidora” de presunto pata negra.

NNNNNN) Sendo que esta empresa só fornecia presunto pata negra e era a única fornecedora do presunto da Recorrente!!!

OOOOOO) Então, e pegando na afirmação constante do relatório, que ninguém vende abaixo do preço de custo,

PPPPPP) Como é que se consegue considerar boa esta quantificação levada a cabo pela AT quando chega a um volume de vendas presumidas de presunto de € 111.102,15 quando as compras efectivas e documentadas foram de € 165.131,85, tudo no ano de 2001.

QQQQQQ) Com este exemplo, entende a Recorrente, que se demonstra facilmente que a quantificação encontra-se errada, pelo que, também por esta via o acórdão não se pode manter.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem interpor recurso excepcional de revista, do acórdão do TCAS, de 27 de Novembro de 2014, proferido a fls. 446/477, que julgou procedente recurso interposto pela Fazenda Pública de sentença do Tribunal Tributário de Lisboa e julgou improcedente a impugnação deduzida contra o acto de liquidação de IVA de 2001, 2002 e 2003, no entendimento de que se mostram verificados os pressupostos para determinação da matéria tributável por métodos indirectos, nos termos do disposto nos artigos 87º/1/b) e 88º/a) da LGT, a decisão de fixação da matéria colectável se encontra suficientemente fundamentada e a recorrente não logrou provar o excesso de quantificação da matéria colectável.

A recorrente produziu alegações, tendo concluído nos termos de fls. 584/511, que aqui se reproduzem.

A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

Nos termos do estatuído no artigo 150º/I do CPTA o recurso excepcional de revista ali regulado só é admissível quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

E jurisprudência reiterada ((1) Acórdãos do STA, de 14 de Setembro de 2011, 16 de Novembro de 2011 e 12 de Janeiro de 2012, proferidos nos recursos números 0387/11, 0740/11 e 0899/11., disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt) da SCT deste STA que:

1. O recurso de revista excepcional regulado no artigo 150.º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas antes limitada, de modo a que funcione como uma **válvula de escape do sistema**, só sendo admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, ou que, por mor dessa questão, a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2. Assim sendo, este tipo de recurso só se justifica se estamos perante questão que é, manifestamente, susceptível de se repetir num número de casos futuros indeterminados, isto é, se se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

Não é de admitir o recurso de revista excepcional quando se está perante uma questão pontual e puramente individual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico e não reveste uma importância fundamental do ponto de vista social, e quando não se invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente sobre a questão, tornando necessária a sua clarificação de forma a obter a melhor aplicação do direito, nem se invoca ou vislumbra que tenha ocorrido um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida”. ((2) Acórdão do STA, de 21 de Março de 2012-P. 084/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

“...o preenchimento do conceito indeterminado de **relevância jurídica fundamental** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já a **relevância social fundamental** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas.

Por outro lado, a **clara necessidade de admissão da revista** para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória – nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em materiais de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.” ((3) Do acórdão do STA, de 9 de Outubro de 2013-P. 0185/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

A questão que a recorrente pretende ver reapreciada, como a recorrente, expressamente, refere na alínea A das conclusões, prende-se com o momento da verificação do requisito para o recurso à avaliação por métodos indirectos, no caso tipificado no artigo 87º/1/e) da LGT.

A recorrente fundamenta o recurso no facto de se tratar de questão socialmente relevante que permite a expansão da controvérsia em discussão, para além da situação singular.

Salvo melhor juízo, o recurso não pode ser admitido, uma vez que não se verificam os pressupostos para a sua admissão, designadamente os mencionados pela recorrente.

Em primeiro lugar diga-se que, como resulta, com clareza, dos autos, a matéria colectável foi fixada ao abrigo do disposto no artigo 87º/1/ b) e não ao abrigo do estatuído no artigo 87º/1/ e) da mesma LGT.

Assim sendo, mesmo que a recorrente obtivesse ganho de causa quanto a essa questão, tal facto, só por si, não seria suficiente para julgar inválida a determinação da matéria colectável por métodos indirectos, e, consequentemente, a liquidação do IVA, uma vez que, como resulta dos autos existem outros factos/indícios que fundamentam o recurso a tais métodos.

Por outro lado não se afigura que a utilidade da decisão possa ultrapassar o caso concreto em análise.

Na verdade, o STA não pode sindicatizar a factualidade apurada, atento o disposto no artigo 150º/3/4.

Como resulta dos autos e se refere na decisão recorrida, a justificação do recurso a métodos indirectos decorre, designadamente, da “omissão de comissões pagas”, “omissão de compras”, “margens reduzidas” e “entradas e saídas de dinheiro, efectuadas pela gerência, sem documento comprovativo”.

Também como, se refere na decisão recorrida, resulta do probatório, que o STA não pode sindicatizar, que a recorrente não logrou demonstrar que ocorre excesso na quantificação da matéria colectável.

Ou seja, estamos perante uma situação concreta, com contornos muito específicos, sem capacidade de expansão da controvérsia para além da situação singular, pelo que inexistente fundamento legal para admissão da presente revista.

Termos em que, salvo melhor juízo, não deve ser admitida a revista.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 663º do Código de Processo Civil dá-se por reproduzido, para todos os efeitos legais, o probatório constante do acórdão recorrido (fls. 446/478).

3. Apreciando a admissibilidade do recurso

3.1. A recorrente A....., S.A., não se conformando com a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão do lucro tributável relativamente aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, nem com as liqui-

dações de IVA subsequentes, nos montantes de 72.010,32 Euros, 80.409,54 Euros e 81.575,54 Euros, bem como dos respectivos juros de mora, deduziu impugnação judicial.

Por sentença de 14/6/2012 o TT de Lisboa julgou a impugnação procedente.

E tendo a Fazenda Pública interposto recurso desta decisão para o TCA Sul, foi ali proferido, em 27/11/2014 (cfr. fls. 446/477), o acórdão ora recorrido, em que, dando-se provimento ao recurso, se revogou a sentença recorrida e se julgou improcedente a impugnação, no entendimento de que se mostram verificados os pressupostos para determinação da matéria tributável por métodos indirectos, nos termos do disposto nos arts. 87º, n.º 1, alínea b) e 88º, alínea a), ambos da LGT, a decisão de fixação da matéria colectável se encontra suficientemente fundamentada e a recorrente não logrou provar o excesso de quantificação da matéria colectável.

E deste acórdão do TCA Sul interpõe a ora recorrente o presente recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA.

3.2. A recorrente sustenta (cfr. Conclusões A a J) que a revista deve ser admitida por estarem verificados os respectivos pressupostos (n.ºs. 1 e 2 do art. 150º, do CPTA): no entendimento da recorrente a questão que se pretende ver apreciada pelo STA prende-se com o momento da verificação do requisito para o recurso à avaliação indirecta pela AT, em caso de os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco – cfr. art. 87º, n.º 1, alínea e) da LGT [ou seja, importa apreciar se este requisito é de verificação em momento anterior ao início da inspecção, tendo por base as declarações fiscais apresentadas pelo sujeito passivo ou se é de verificação em momento posterior ao início da inspecção quando desta resultar a constatação de prejuízos fiscais do sujeito passivo]. Ora, da letra da Lei resulta que a AT apenas pode justificar o recurso à avaliação indirecta quando os prejuízos sejam apresentados, “*id est*”, declarados pelo próprio sujeito passivo, ou seja, em momento anterior ao procedimento de inspecção tributária e nunca em momento posterior. O que significa que a AT não se encontrava legitimada para recorrer à avaliação indirecta ao contrário do decidido no acórdão recorrido.

Assim, reconhecendo e aceitando a excepcionalidade do recurso de revista excepcional, a recorrente entende que se encontram verificados os requisitos para a apreciação daquela questão, designadamente por ser de particular acuidade que haja certeza e segurança jurídica dos cidadãos, não apenas no caso concreto, mas em casos futuros, sendo que a importância da mesma questão é fundamental pois legitima ou não a AT ao recurso a um tipo de avaliação que é na lei, jurisprudência e doutrina absolutamente excepcional, dado tratar-se da permissão ou não à tributação de rendimentos presumidos; daí que se justifique a revista excepcional em razão da importância social fundamental da questão.

Além de que também importa que sobre a questão não subsistam dúvidas, as quais serão dissipáveis através de pronúncia, por parte do STA, que possa assumir-se como orientação jurisprudencial para casos futuros, melhor se servindo desta forma os valores da certeza e segurança jurídica, fundamentais da boa aplicação do direito.

3.3. Afigura-se-nos, porém, que não estão verificados os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional.

Vejamos.

Aceitando-se que este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se, no caso dos autos, tal recurso é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos nesse normativo, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar (e disso, aliás, dá conta a recorrente) a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «*quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva*», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua

relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que «*não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios*», cabendo ao STA «*dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema*». (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito (2)), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que «*...constitui questão jurídica de importância fundamental aquela – que tanto pode incidir sobre direito substantivo como adjectivo – que apresente especial complexidade, seja porque a sua solução envolva a aplicação e concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, seja porque o seu tratamento tenha suscitado dúvidas sérias, ao nível da jurisprudência, ou da doutrina*».

E, tem-se considerado de relevância social fundamental questão que apresente contornos indiciadores de que a solução pode corresponder a um paradigma ou contribuir para a elaboração de um padrão de apreciação de casos similares, ou que tenha particular repercussão na comunidade.

A admissão para uma melhor aplicação do direito justifica-se quando questões relevantes sejam tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, com recurso a interpretações insólitas, ou por aplicação de critérios que aparentem erro ostensivo, de tal modo que seja manifesto que a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa é reclamada para dissipar dúvidas acerca da determinação, interpretação ou aplicação do quadro legal que regula certa situação.» (ac. do STA - Secção do Contencioso Administrativo - de 9/10/2014, proc. n.º 01013/14).

Ou seja,

- (i) só se verifica a dita relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC (3) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.4. No caso vertente, como resulta da supra enunciada alegação da recorrente, esta reconduz a verificação dos requisitos de admissão da revista, por um lado, à invocação de ser necessário que haja certeza e segurança jurídica dos cidadãos, não apenas no caso concreto, mas em casos futuros e, por outro lado, à invocação de que a importância da questão é fundamental pois legítima ou não a AT ao recurso a um tipo de avaliação que é na lei, jurisprudência e doutrina absolutamente excepcional, dado tratar-se da permissão ou não à tributação de rendimentos presumidos: daí que se justifique a revista excepcional em razão da importância social fundamental da questão, além de que também importa que

sobre a questão não subsistam dúvidas, sendo que estas serão dissipáveis através de pronúncia, por parte do STA, que possa assumir-se como orientação jurisprudencial para casos futuros, melhor se servindo desta forma os valores da certeza e segurança jurídica.

Ora, não obstante esta alegação genérica resvalar para uma indeterminação conceptual que se afasta da necessária exposição concreta das razões atinentes à verificação dos requisitos de admissão da revista (sendo que, como assinala Jorge Lopes de Sousa,⁽⁴⁾ no recurso excepcional de revista compete “ao recorrente expor ao STA as razões pelas quais, em seu entender, ocorrem os pressupostos da sua admissão”), também se nos afigura, de todo o modo, que não está prefigurada a exigível relevância jurídica ou social fundamental, até porque a questão ora suscitada [saber qual o momento da verificação do requisito para o recurso à avaliação indirecta por parte da ATA, em caso de os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco – cfr. art. 87º, n.º 1, alínea e) da LGT] nem sequer aparece autonomizada no acórdão recorrido.

Na verdade, embora no relatório do acórdão (nos pontos III a V) se mencione que a recorrente Fazenda Pública alega que a decisão recorrida não faz total e acertada aplicação das normas legais aplicáveis ao caso sub iudice e, bem assim, uma correcta apreciação da matéria de facto relevante, «*Até porque, como se retira dos elementos junto aos autos, nomeadamente do conteúdo do relatório elaborado pelos Serviços de Inspecção Tributária, em resultado da acção externa de inspecção, foram detectados à impugnante: (i) prejuízos consecutivos durante três anos; (ii) omissões de custos e compras; (iii) entradas e saídas de dinheiro, sem existência de documentos que permitissem quantificar com exactidão os valores em causa; (iv) falta de justificação para os reduzidos valores das “Margens de Comercialização” apresentados*» e que «*Como decorre da supra referida factualidade, face ao disposto nos arts. 85º e 87º, alínea e) da LGT, não merece reparo a utilização da avaliação indirecta como forma subsidiária de cálculo da matéria tributável*» o acórdão recorrido acaba por não apreciar expressamente qualquer questão relacionada com o disposto na alínea e) do art. 87º da LGT, nomeadamente, com o momento da verificação do requisito para o recurso à avaliação indirecta pela AT, em caso de os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos.

E em sede de fundamentação de direito, o acórdão recorrido exara, no que ora releva, o seguinte:

«2.2.2. Para julgar procedente a presente impugnação, a sentença recorrida considerou, em síntese, «que não se mostra provada a reunião dos pressupostos para o recurso à avaliação indirecta, apta a preencher o estabelecido no artigo 87º, alínea b) da LGT».

2.2.3. Do alegado erro de julgamento quanto ao não preenchimento dos pressupostos para lançar mão dos métodos indirectos.

Contra o veredicto que fez vencimento em 1ª instância, a recorrente invoca que do probatório resulta que a contabilidade da impugnante sofre dos vícios seguintes: i) omissão de custos e perdas financeiras resultantes de pagamentos de comissões não declaradas; ii) omissão de compras por falta de controlo dos pagamentos efectuados a dinheiro; iii) margens de comercialização reduzidas por comparação com as normalmente praticadas naquele sector de actividade; iv) entradas e saídas de dinheiro, efectuadas pela gerência, sem documentos justificativos.

Está em causa a tributação por métodos indirectos, ao abrigo do disposto nos artigos 87º/1/b) e 88º/a) da LGT.

Pontos firmes sobre a matéria são os seguintes:

i) «*Encontram-se preenchidos os pressupostos para o lucro tributável ser apurado por métodos indirectos quando através da contabilidade da contribuinte, mercê das suas omissões, deficiências ou irregularidades, não é possível apurar os reais custos e nem os reais proveitos; (...)*

ii) «*O recurso ao método de avaliação indirecta só é legalmente possível quando o apuramento da matéria colectável através de correcções técnicas se revele, de todo, impraticável, pois que a fixação da matéria tributável por tais métodos deve revestir a natureza de ultima ratio fisci e exigir uma cuidada fundamentação quanto à opção pela sua utilização [(3) cfr. art.º 81, n.º 1, da L.G. Tributária]. // O art. 87º, alínea b), da L.G. Tributária, cuja redacção foi estabelecida pela Lei 30-G/2000, de 29/12, prevê a possibilidade de avaliação indirecta da matéria tributável quando se verifica a falta dos elementos necessários para comprovar e quantificar directa e exactamente a matéria tributável, pelo que a avaliação directa é impossível. Esta impossibilidade, porém, só pode resultar das anomalias e incorrecções taxativamente indicadas nas várias alíneas do art. 88º, da L.G. Tributária (cfr. art. 81º, n.º 1, da L.G.T)» [Ac. do TCAS, de 15.05.2012, P. 2956/09].*

iii) «*Como se constata pelas situações descritas no art. 87º, da L.G. Tributária, o que releva para determinar o impedimento não é uma impossibilidade absoluta de avaliação directa da matéria tributável, mas sim a impossibilidade de tal avaliação no momento em que ela deve ser efectuada (impossibilidade relativa), assim se fazendo cessar a presunção de veracidade dos elementos declarativos*

e de escrita do sujeito passivo e incidindo sobre a A. Fiscal o ónus da prova de tal factualidade (cfr. arts. 74º, n.º 3, e 75º, n.º 1, da L.G.T.)» [Ac. do TCAS, de 15.05.2012, P. 2956/09].

iv) Importa pois apurar se a AT cumpriu com o ónus da demonstração dos pressupostos de facto que a habilitam à tributação por métodos indirectos.

Nos termos do artigo 28º/1/g), do CIVA, os sujeitos passivos são obrigados a dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto.

Ou seja, «o contribuinte terá de organizar a sua contabilidade de modo a permitir o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como possibilitar o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração do imposto». No caso em exame, está em causa IVA em falta dos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

Dos elementos coligidos no probatório (alínea g)), a justificação do recurso aos métodos indirectos decorre do seguinte:

i) No que respeita ao item “omissão de comissões pagas”: «[o] sujeito passivo não contabilizou os custos e perdas financeiras, resultantes das comissões pagas à Unicre e American Express Cards, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, relativas às transacções cobradas através de cartão de crédito ou débito»; caso estes custos tivessem sido contabilizados, em vez de lucro tributável, o sujeito passivo teria apurado, durante três anos consecutivos, prejuízos fiscais.

ii) No que respeita ao item “omissão de compras”: «o sujeito passivo utiliza o sistema centralizador fazendo passar pela conta “Caixa” todas as receitas e despesas, não possuindo qualquer controlo dos pagamentos efectuados a “dinheiro contado” a alguns fornecedores»; sendo difícil controlar as compras efectuadas a “dinheiro contado”; «a não contabilização de compra inviabiliza o conhecimento do lucro tributável por meio de quantificação directa, pois ao não se encontrar reflectido nas existências um determinado bem, facilmente este é vendido sem que seja necessário proceder à sua contabilização, originando assim uma omissão de proveitos».

iii) No que respeita ao item “margens reduzidas”: «as margens da empresa foram comparadas com as margens brutas de comercialização normalmente praticadas no sector de actividade em questão (cervejaria/marisqueira)»; «tendo os serviços constado que as margens praticadas pela impugnante eram manifestamente diminutas, estes questionaram a gerente acerca das mesmas, tendo esta, em termos de declarações, apenas referido que eram as reflectidas pela contabilidade, não apresentando qualquer justificação lógica para margens tão reduzidas»; Relativamente às vendas, e «no que respeita ao período entre Janeiro a Outubro de 2001, o sujeito passivo disponibilizou rolos internos das fitas da máquina registradora comprovativos dos serviços prestados, nos quais constam os valores por “famílias” de produtos, como por ex. bebidas, mariscos, refeições, cujo somatório constitui o valor total de vendas diárias, o que torna impraticável qualquer controlo de vendas relativas àquele período».

iv) No que respeita ao item “entradas e saídas de dinheiro, efectuadas pela gerência, sem documento comprovativo”: «tal como resulta do relatório de inspecção, os supostos empréstimos não estão titulados e não existe qualquer suporte comprovativo de eventuais movimentos bancários»; «Não ficou provado a entrega efectiva de meios monetários por parte dos sócios à sociedade, tratando-se de um mero movimento contabilístico para anular o saldo credor da conta “caixa”, o que indicia que a contabilidade não reflecte a verdadeira situação dos fluxos financeiros, e consequentemente a mesma não merece credibilidade».

Não sofre dúvida que «[compete] à Administração Fiscal o ónus da prova dos factos constitutivos do direito de liquidar adicionalmente o imposto devido, atribuindo-lhe a lei poderes inquisitórios de fiscalização, cabe a esta o ónus da prova dos factos constitutivos do afastamento da presunção de veracidade, que por conseguinte levam ao preenchimento dos pressupostos de aplicação de correcções técnicas (avaliação directa) ou de aplicação de métodos indirectos, no caso de os vícios tornarem impossível o apuramento da matéria colectável, por aplicação do artigo 74º, n.ºs 1 e 2, bem como por aplicação do artigo 342º do CC. O que seja «[i]mpossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto» resulta, designadamente, dos vícios formais ou materiais assacáveis à declaração de rendimentos e escrita do contribuinte. No caso em exame, os elementos recolhidos justificam a asserção da falta de credibilidade da contabilidade da impugnante, cuja aderência à realidade económica e patrimonial da empresa não é posta em crise pelas práticas comprovadas nos autos.

Em face dos dados coligidos nos autos, forçoso se torna concluir no sentido de que os pressupostos do recurso aos métodos indirectos mostram-se preenchidos, pelo que as liquidações em apreço não enfermam do vício de falta de preenchimento pressupostos de recurso a métodos indirectos (arts. 87º/1/b), e 88º/a), da LGT).

Ao decidir em sentido discrepante, a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento, pelo que deve ser revogada.

Havendo elementos nos autos, uma vez observado o contraditório prévio (fls. 441/443), importa conhecer dos demais fundamentos da impugnação.»

3.5. Desta fundamentação do acórdão recorrido se vê, pois, que a aventada questão [atinentemente ao momento da verificação do requisito para o recurso à avaliação indirecta por parte da ATA, em caso de

os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos (al. e) do n.º 1 do art. 87º da LGT), ou seja, se tal requisito é de verificação em momento anterior ao início da inspecção, tendo por base as declarações fiscais apresentadas pelo sujeito passivo ou se é de verificação em momento posterior ao início da inspecção quando desta resultar a constatação de prejuízos fiscais do sujeito passivo], não é autonomamente apreciada no acórdão recorrido, carecendo de sentido, portanto, alegar que estamos perante questão cuja complexidade é de considerar superior ao comum (em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, em razão de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, com necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos ou, ainda, em razão de análise que suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina).

Como bem salienta o MP, a matéria colectável foi fixada ao abrigo do disposto no art. 87º/1/ b) da LGT e não ao abrigo do estatuído no art. 87º/1/ e) da mesma Lei e, assim sendo, mesmo que a recorrente obtivesse ganho de causa quanto a essa questão, tal facto, só por si, não seria suficiente para julgar inválida a determinação da matéria colectável por métodos indirectos, e, consequentemente, a liquidação do IVA aqui em causa, uma vez que, de acordo com o acórdão recorrido existem outros factos/índícios que fundamentam o recurso a tais métodos.

Acresce que, neste contexto e face, ainda, à demais fundamentação constante do acórdão recorrido, é de concluir que a questão também não reveste importância social fundamental, pois que, dado o específico enquadramento factual em que se insere e assenta a decisão do mesmo acórdão, não se antevê uma especial capacidade de repercussão social em que a utilidade da decisão ultrapasse os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução de prováveis futuros casos e com um interesse comunitário significativo na respectiva resolução, sendo que o STA não pode sindicatizar a factualidade apurada (cfr. os n.ºs. 3 e 4 do art. 150º do CPTA) e segundo a decisão recorrida, por um lado a justificação do recurso a métodos indirectos decorre, designadamente, da “omissão de comissões pagas”, “omissão de compras”, “margens reduzidas” e “entradas e saídas de dinheiro, efectuadas pela gerência, sem documento comprovativo” e, por outro lado, a recorrente não terá logrado demonstrar que ocorre excesso na quantificação da matéria colectável. Estamos, portanto, perante uma situação concreta, com contornos muito específicos, sem capacidade de expansão da controvérsia para além da situação singular.

E no caso também não se alega, nem se vê que ocorra erro grosseiro, ostensivo, que convoque a intervenção do STA, enquanto órgão regulador do sistema: ou seja, também não pode dizer-se que haja clara necessidade da admissão da revista para melhor aplicação do direito, por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, além de que se existisse mero erro de julgamento por parte do acórdão, sempre tal erro ficaria afastado do âmbito deste recurso de revista excepcional, que não visa, como se referiu, a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura hajam caído as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatemente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses.

E no caso também não se alega, nem se vê que ocorra erro grosseiro, ostensivo, que convoque a intervenção do STA, enquanto órgão regulador do sistema: ou seja, não pode também dizer-se que haja clara necessidade da admissão da revista para melhor aplicação do direito, por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

Aliás, a recorrente, ciente, porventura, destas limitações, logo interpôs também, embora a título subsidiário, recurso por oposição de acórdãos, ao abrigo do disposto nos arts. 280º, n.º 2 e 284º, ambos do CPPT.

Em suma, não estando verificados os requisitos do art. 150º do CPTA, o presente recurso não pode ser admitido.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o recurso de revista excepcional, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Transitado, remetam-se ao TCA Sul para efeitos de apreciação dos pressupostos do também interposto recurso por oposição de acórdãos.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

(¹) Cfr. *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 2ª ed., p. 323 e *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2005, p. 150 e ss..

(²) *Sobre esta matéria*, cfr. *Miguel Ângelo Oliveira Crespo*, *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

(³) *Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.*

(⁴) *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6ª edição, IV volume, anotação 37 a) ao art. 279º, pp. 390/391.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.**Assunto:**

Omissão de pronúncia. Mais valias. IRS. Aplicação da lei fiscal no tempo.

Sumário:

- I — A omissão de pronúncia existe quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões.*
- II — Os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, neles não cabendo, por isso, e em princípio, a apreciação de questões que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada, salvo se se tratar de questões de conhecimento oficioso.*
- III — O recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.*

Processo n.º 328/14-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a decisão que negou provimento ao recurso hierárquico interposto do indeferimento de reclamação graciosa da liquidação adicional de IRS de 2001, no valor de € 14.515,54.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1.^a) - Vem o presente recurso interposto da aliás douta sentença de fls.... que, considerando que a liquidação impugnada não padece de qualquer ilegalidade, julga a impugnação totalmente improcedente.

2.^a) - Funda-se a discordância do recorrente no facto de considerar que não houve o exame devido de todas as questões a dirimir e, em particular, numa desacertada análise dos factos e da sua aplicação ao Direito.

3.^a) - Em primeiro lugar, estabelecendo o art. 99º n.º 1 da Lei Geral Tributária o princípio do inquisitório, dispondo que “*O tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer*”, deverá concluir-se que caso o tribunal entenda que o impugnante não informou correctamente o *thema decidendum*, terá que levar a cabo as diligências que se afigurem necessárias para poder conhecer a questão munido de todos os factos e elementos relevantes para a sorte da demanda, devendo, do mesmo modo, conhecer de todas as questões e elementos que o novo tema impõe e que só se levantam em virtude da conformação dispar do novo objecto.

4.^a) - *In casu*, o tribunal *a quo*, ao invés de usar os poderes inquisitórios que se lhe impunham, não cuidou de considerar e mesmo carrear ciência sobre os factos que efectivamente seriam relevantes para o conhecimento da nova questão, desconsiderando mesmo o caminho trazido pelas alegações oferecidas pelo impugnante e as questões aí levantadas.

5.^a) - Para concluir que a data da alienação para efeitos fiscais do prédio rústico em questão é 24/7/2001, fundou o Mmo. Julgador *a quo* o seu raciocínio no art. 3º parágrafo 1º do CIMSISDD, entendendo, pois, que a transmissão fiscal se opera na data da consolidação da propriedade plena, que é a data relevante para efeito da liquidação do imposto, olvidando, todavia, que o n.º 2 do art. 21º do indicado diploma prevê que “*Se o proprietário pretender, antes da consolidação, alienar por qualquer título o seu direito, só poderá fazer depois de lhe ter sido liquidado imposto como se então se efectuasse a consolidação, mas apenas sobre o valor da nua-propriedade nessa altura. Sobre o mesmo valor incidirá o imposto, no caso de o proprietário querer satisfazê-lo antes da consolidação*” e que, portanto, quando é requerida a liquidação antecipada do imposto, a data da transmissão para efeitos fiscais é precisamente a data da transmissão para efeitos civis, vulgo, a data da transmissão da nua propriedade.

6.^a) - Posto isto, ao Tribunal *a quo* caberia apurar se foi requerida a liquidação antecipada do imposto sobre as sucessões e doações, elemento sem o qual não estava na posse da matéria de facto

que lhe permitisse decidir de Direito, violando, pois, o art. 99º n.º 1 LGT, sendo certo que o art. 125º n.º 1 CPPT sanciona “*a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar*” com a nulidade, o que se requer seja declarado.

7.^a) - Considerando que, no caso em apreço, o recorrente solicitou, na sequência da doação, a liquidação antecipada do imposto junto do Serviço de Finanças de Guimarães, a data da transmissão para efeitos fiscais é, efectivamente, a data da doação, ou seja, 14/4/1982.

8.^a) - Assim, e porque a data da aquisição relevante para o apuramento do imposto é antes da entrada em vigor do CIRS, mais não resta que haver como assente que ao negócio é aplicável o regime transitório previsto no artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que estabelece que “*os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados de alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação deste a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código*”, pelo que tais ganhos não estão sujeitos a tributação a título de IRS ou outro.

9.^a) - Neste sentido, mal andou o Tribunal de primeira instância ao não julgar a impugnação procedente, anulando a liquidação adicional de IRS n.º 2005 5004291014, respeitante ao ano fiscal de 2001.

10.^a) Noutro registo e sem prescindir: examinando a matéria de facto provada, verifica-se que, no apuramento da matéria colectável para efeitos de tributação de mais-valias em sede de IRS, a Fazenda Pública considerou os seguintes valores: “*G1) O valor da aquisição de 124,70 e a data de 14/4/1982; G2) O valor da realização de € 79 932,36 e a data de 24/7/2001; e G3) O valor de mais valias de € 39 637,60.*”, decidindo, pois, que a data de aquisição relevante para efeitos fiscais é a da consolidação da propriedade plena na esfera jurídica do contribuinte (aqui recorrente), ou seja, 24/7/2001, mas que o valor da aquisição para efeitos tributários é o da nua propriedade e reportado à data da doação, isto é, 14/4/1982, desconsiderando que o mesmo exclui o usufruto simultâneo e sucessivo que, para si, reservaram os doadores, o que, por constituir um duplo critério na determinação dos factos relevantes para o apuramento do imposto, não se consente, por repugnar ao Direito.

11.^a) - Ora, mais valia é o montante que resulta da diferença entre o valor de aquisição e o valor de realização, ou alienação, sendo o facto gerador da tributação a alienação do bem e correspondendo o valor de realização ao da contraprestação efectivamente recebida por razão da alienação onerosa.

12.^a) - Por seu turno, quanto à determinação do valor de aquisição para efeito do cálculo do imposto, o art. 45º n.º 1 do CIRS dispunha, na sua redacção em vigor à data da consolidação que “*Para determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeito da liquidação do imposto sobre as sucessões e doações*”, sendo certo que o CIMSISDD prescrevia, no já citado art. 21º, que “*Quando a propriedade for transmitida separadamente do usufruto, o imposto será liquidado pelo valor que os bens tiverem na altura em que o adquirente efectuar a consolidação da propriedade com o usufruto*”.

13.^a) - Conclui-se, pois, que o valor da aquisição a ser considerado para efeitos do apuramento das mais valias e, conseqüentemente, para o cálculo do imposto é o valor do prédio, em propriedade plena, a 24/7/2001, pois que é essa a data da consolidação.

14.^a) - Perante o que vem de expor-se, a liquidação impugnada padece de erro sobre os pressupostos de facto, não podendo manter-se, devendo como tal ser declarada e, em consequência, anulada.

15.^a) - Nestes termos, a decisão recorrida violou os art.ºs 3º e 21º do CIMSISDD, art. 45º do CIRS na redacção em vigor a 24/7/2001, art. 99º da LGT e 125º do CPPT, pelo que deve ser substituída por outra que, na procedência do recurso, declare a liquidação adicional impugnada ilegal, por errónea qualificação e quantificação do facto tributário, e que, em consequência, anule a liquidação adicional de IRS n.º 2005 5004223443, respeitante ao ano fiscal de 2001.

Termina pedindo a procedência do recurso, que se revogue a sentença recorrida e se julgue procedente a impugnação.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 141 e seguintes, que julgou improcedente a acção de impugnação judicial apresentada contra liquidação adicional de IRS, invocando o Recorrente a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 125º do CPPT, e a verificação de erro de facto e de direito.

Alega a este propósito o Recorrente que o Mmo. Juiz “a quo” não considerou o disposto no artigo 21º, n.º 2, do CIMSISDD, que prevê que para efeitos de transmissão do direito antes da consolidação da propriedade do bem, possa ser efectuado o pagamento do imposto com base no valor da nua propriedade, sendo que nesse caso devia ter sido averiguado se foi ou não requerida a liquidação antecipada do imposto, o que no seu entender configura omissão de pronúncia.

Considera igualmente que a sentença recorrida não atendeu às disposições conjugadas dos artigos 45º do CIRS e 21º do CIMSISDD, no sentido de que o imposto será liquidado atendendo ao valor que os bens tiverem na altura em que o adquirente efectuar a consolidação da propriedade com o usufruto.

Por último refere que a liquidação padece de erro de quantificação, uma vez que no apuramento das mais-valias foi considerado o valor do bem aquando da aquisição da nua propriedade – 14/04/1982 –, quando devia ter sido atendido o valor do bem à data da consolidação da propriedade, ou seja, em 24/07/2001.

2. Da sentença recorrida resulta assente que por escritura pública realizada em 12/04/1982 os pais do Recorrente doaram a este e aos seus irmãos dois prédios, um rústico e outro urbano, tendo reservado para si o usufruto vitalício dos mesmos.

Posteriormente, por escritura pública realizada em 24/07/2001 a sua mãe, já viúva, renunciou ao usufruto, tendo na mesma data o Recorrente e seus irmãos alienado os dois prédios pelo preço de cem milhões de escudos, imputando o valor de 35.900.000\$000 ao prédio urbano, e 64.100.000\$00 ao prédio rústico.

No cálculo do valor das mais-valias a administração tributária considerou como valor de aquisição o montante de € 124,70 euros, reportado à data de 14/04/1982, e como valor de venda o montante de € 79.932,36, reportado à data de 24/07/2001.

Das correcções efectuadas à matéria tributável em sede de IRS, foi apurado imposto a pagar no montante de € 14.515,54 euros.

3.1 A Sentença recorrida elegeu como questão decidenda “a ilegalidade da liquidação”. Para se decidir pela improcedência da acção o Mmo. Juiz “a quo” considerou que apesar da nua propriedade ter sido doada em momento anterior à entrada em vigor do CIRS, a propriedade plena só se tinha consolidado em 24/07/2001, pelo que era nesta data que se devia aferir da aplicabilidade da norma de incidência, tendo para o efeito invocado a doutrina dos acórdãos deste STA de 18/01/2012 e 25/09/2013, processos n.º 201/11 e 369/13, respectivamente.

3.2 Quanto à questão da omissão de pronúncia.

Alega a este propósito o Recorrente que o Mmo. Juiz “a quo” não considerou o disposto no artigo 21º, n.º2, do CIMSISDD, que prevê que para efeitos de transmissão do direito antes da consolidação da propriedade do bem, possa ser efectuado o pagamento do imposto com base no valor da nua propriedade, sendo que nesse caso devia ter sido averiguado se foi ou não requerida a liquidação antecipada do imposto, o que no seu entender configura omissão de pronúncia, que deve ser sancionada com nulidade, nos termos do artigo 125º do CPPT.

Segundo percebemos o Recorrente, o mesmo entende que o tribunal “a quo” devia ter recorrido ao disposto na citada norma do CIMSISDD, tal como a jurisprudência que citou recorreu ao disposto no artigo 3º, § 1º do CIMSISDD. Motivo pelo qual entende que o Mmo. Juiz “a quo” devia ter diligenciado se foi ou não requerido a liquidação antecipada do imposto e como não o fez não estava habilitado para decidir como decidiu.

Para ocorrer o vício de omissão de pronúncia que afecte a validade formal da sentença, mostra-se necessário que a sentença não tenha apreciado determinada questão que foi colocada pelas partes ao tribunal.

Ora, não é essa a situação configurada pelo Recorrente, a qual, quando muito, poderá ser analisada no âmbito do erro de julgamento por insuficiência da matéria de facto para a decisão.

Com efeito, não se alcança da petição apresentada pelo Recorrente que este tenha invocado qualquer vício relacionado com a alegada pretensão de transmitir apenas a nua propriedade em data anterior à consolidação da propriedade, de forma a justificar a aplicação do disposto no artigo 21º, n.º 2, do CIMSISDD.

Na sua petição o Recorrente insurge-se contra o facto de a administração tributária ter considerado que a venda por si e seus irmãos realizada compreendia dois prédios urbanos, com base no facto de ter sido obtida uma informação prévia da Câmara Municipal sobre a viabilidade construtiva dos dois prédios.

E defendia o Recorrente que o negócio recaiu sobre um prédio urbano e sobre um prédio rústico, e que relativamente a este último, por ter sido adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, as mais-valias não estavam sujeitas a tributação, ao abrigo do regime transitório previsto no artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88. Entendia, assim, terem sido violadas as disposições legais do citado artigo e dos artigos 6º, n.º 3, da Contribuição Autárquica, § 3º do artigo 49º do CIMSISDD e artigos 14º e 26º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação.

A questão colocada ao tribunal consistia em saber se as mais-valias apuradas na venda realizada estavam ou não sujeitas a tributação e foi sobre essa questão que o tribunal se pronunciou. E não se vislumbra qual a conexão que essa questão tem com a alegada liquidação antecipada do imposto a que se reporta o artigo 21º, n.º 2, do CIMSISDD.

Afigura-se-nos, assim, que a sentença recorrida não padece da nulidade que lhe é assacada pelo Recorrente, seja decorrente de omissão de pronúncia ou de insuficiência da matéria de facto.

3.3 Quanto à questão da errónea quantificação da matéria tributável.

A acção de impugnação tinha como objecto a decisão de indeferimento do recurso hierárquico e a ilegalidade da liquidação oficiosa, invocando o Recorrente como causa de pedir erro sobre os pressupostos de facto e formulando o pedido de anulação do acto de liquidação.

Do que se deixa supra exposto, decorre que a questão agora suscitada em recurso sobre a errónea quantificação da matéria tributável não foi colocada ao tribunal de 1ª instância, nem por este foi apreciada. Donde se conclui que se trata de questão nova que o Recorrente apenas suscitou na fase recursiva. Ora, como é jurisprudência uniforme, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova [Cfr. entre outros, os acórdãos do STA de 04/12/2008 (rec. 840/08) e de 30/10/08 (rec. 112/07)].

Por isso, e em princípio, não se pode neles tratar de questões que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada, salvo questões novas de conhecimento oficioso, o que não é o caso concreto do erro invocado pelo Recorrente.

Afigura-se-nos, assim, que a questão da errónea quantificação da matéria tributável não é passível de conhecimento por se tratar de questão nova e não ser de conhecimento oficioso.

3.4 Quanto à questão do erro de direito sobre a tributação das mais-valias.

Como referimos supra o tribunal considerou que apesar da nua propriedade ter sido doada em momento anterior à entrada em vigor do CIRS, a propriedade plena só se tinha consolidado em 24/07/2001, pelo que era nesta data que se devia aferir da aplicabilidade da norma de incidência, tendo concluído pela tributação das mais-valias, nos termos de jurisprudência que citou (e que se nos afigura pacífica).

Ora, esta decisão não é atacada pelo Recorrente, o que desde logo permitiria concluir pelo insucesso do presente recurso. Com efeito, o Recorrente pugna pela aplicação do regime transitório previsto no artigo 5º do Dec.-Lei n.º 442-A/88, com base na tese de que a data aferidora da transmissão do bem de que era titular se situava em momento anterior à data da consolidação da propriedade, invocando para o efeito o disposto no artigo 21º, n.º 2, do CIMSISDD. Todavia, tal tese não tem qualquer suporte factual na matéria de facto dada como assente na sentença recorrida, que não foi posta em causa pelo Recorrente, nem a referida disposição legal tem qualquer aplicação ao caso concreto.

Afigura-se-nos, assim, que não tendo o Recorrente posto em causa a validade da sentença recorrida, só pode concluir-se pela improcedência do recurso.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) Por escritura pública de 12/4/1982, B..... e mulher, C....., doaram ao impugnante e aos seus irmãos um prédio urbano e um prédio rústico inscritos, respectivamente, sob os artigos 609º e 300º da matriz predial da freguesia de, Guimarães (fls. 47 a 51 do PA).

B) B..... e mulher, C....., reservaram para si o usufruto vitalício dos referidos prédios (fls. 47 a 51 do PA).

C) Por escritura pública de 24/7/2001, C....., viúva, renunciou ao usufruto (fls. 40 a 45 do PA).

D) Pela mesma escritura de 24/7/2001, o impugnante e os irmãos venderam à D....., SA, pessoa colectiva n.º, os prédios referidos em A), pelo preço de cem milhões de escudos, sendo o valor atribuído ao prédio urbano de trinta e cinco milhões e novecentos mil escudos e o rústico de sessenta e quatro milhões e cem mil escudos (fls. 40 a 45 do PA).

E) Em 15/3/2002 o impugnante entregou a declaração modelo 3 de IRS de 2001, da qual resultou um reembolso de € 2.756,90 (fls. 13 a 14 do PA).

F) O impugnante não declarou rendimentos da categoria G resultantes da venda referida em D) (fls. 14 do PA).

G) A administração tributária procedeu officiosamente à correcção da declaração do impugnante, tendo procedido à elaboração da declaração oficiosa procedendo à correcção do anexo G, tendo considerado (PA):

G-1) O valor de aquisição de € 124,70 e a data de 14/4/1982;

G-2) O valor de realização de € 79.932,36 e a data de 24/7/2001; e

G-3) O valor de mais valias de € 39.637,60.

H) Desta correcção resultou a alteração do rendimento bruto total e líquido do impugnante que passaram para € 109.409,95 e € 101.724,07 (fls. 43 do PA).

I) Esta correcção originou a liquidação oficiosa do IRS de 2001 n.º 2005 5004291014, da qual resultou um valor a pagar de € 14.515,54 (fls. 15 a 19 do PA).

3.1. O recorrente deduziu uma acção administrativa especial contra o despacho, proferido em 23/4/2007 pela Sra. Directora de Serviços do IRS, que negou provimento ao recurso hierárquico interposto da decisão (de indeferimento) da reclamação graciosa relativa a liquidação adicional de IRS do ano de 2001, no montante de 14.515,54 Euros e alegou, em síntese, que adquiriu o prédio rústico - cuja alienação determinou as correcções que originaram a liquidação adicional - antes da entrada em vigor

do CIRS pelo que os ganhos obtidos com tal venda não estão sujeitos a tributação em IRS em sede de mais valias.

Por despacho de 12/6/2012 (fls. 95) foi determinada a convolação da acção administrativa especial em processo de impugnação judicial.

3.2. Enunciando como questão a decidir a de saber se é aplicável o disposto no art. 5º do DL n.º 442-A/88, quando, tendo sido adquirida a nua propriedade de um imóvel antes da entrada em vigor do CIRS, se tenha verificado a consolidação da propriedade plena com a extinção do usufruto em 2001 (já depois da entrada em vigor do CIRS), a sentença recorrida respondeu negativamente a essa questão, apelando à jurisprudência constante dos acórdãos do STA, de 18/1/2012 e 25/9/2013, proferidos nos processos n.ºs 201/11 e 369/13 e julgou, conseqüentemente, improcedente a impugnação.

Considerou-se, para tanto, que os pais do recorrente doaram a este e a seus irmãos, por escritura pública de 12/4/1982, dois prédios (um rústico e outro urbano), tendo reservado o usufruto vitalício dos mesmos, sendo que, posteriormente, por escritura pública de 24/7/2001, a mãe do recorrente, já viúva, renunciou ao usufruto, e na mesma data, aquele e os irmãos alienaram os ditos prédios, pelo preço de 100.000.000\$00, imputando o valor de 35.900.000\$000 ao prédio urbano, e 64.100.000\$00 ao prédio rústico e sendo, ainda, que no cálculo do valor das mais-valias a AT considerou como valor de aquisição o montante de 124,70 Euros, reportado à data de 14/4/1982, e como valor de venda o montante de 79.932,36 Euros, reportado à data de 24/7/2001, operando correcções à matéria tributável em sede de IRS e apurando imposto a pagar no montante de 14.515,54 Euros.

Discordando, o recorrente invoca, por um lado, o que entende consubstanciar nulidade da sentença, por omissão de pronúncia (por não ter considerado o disposto no n.º 2 do art. 21º do CIMSISDD, no qual se prevê que para efeitos de transmissão do direito antes da consolidação da propriedade do bem, possa ser efectuado o pagamento do imposto com base no valor da nua propriedade, sendo que nesse caso devia ter sido averiguado se foi ou não requerida a liquidação antecipada do imposto) e invoca, por outro lado, erro de julgamento, quer porque a sentença não atendeu ao disposto nos arts. 45º do CIRS e 21º do CIMSISDD (no sentido de que o imposto será liquidado atendendo ao valor que os bens tiverem na altura em que o adquirente efectuar a consolidação da propriedade com o usufruto), quer porque não atendeu a que no apuramento das mais-valias foi considerado o valor do bem aquando da aquisição da nua propriedade – 14/04/1982 – quando devia ter sido atendido o valor do bem à data da consolidação da propriedade, ou seja, em 24/07/2001, com o conseqüente erro de quantificação que afectou a liquidação.

Estas são, portanto as questões aqui a apreciar.

Vejam os.

4.1. Quanto à alegada nulidade da sentença por omissão de pronúncia:

Prevista no art. 125º do CPPT e na alínea d) do art. 615º do CPC2013, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 608º do mesmo CPC, segundo o qual «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras».

No caso, o recorrente substancia a omissão de pronúncia em a sentença não ter averiguado se foi ou não requerida a liquidação antecipada do imposto nos termos do disposto no n.º 2 do art. 21º do CIMSISDD (onde se prevê que para efeitos de transmissão do direito antes da consolidação da propriedade do bem, possa ser efectuado o pagamento do imposto com base no valor da nua propriedade): ou seja, o recorrente entende que o Tribunal devia ter recorrido ao disposto no citado normativo (tal como a jurisprudência que citou recorreu ao disposto no art. 3º, § 1º do CIMSISDD) e devia ter diligenciado se foi ou não requerido a liquidação antecipada do imposto; e não o tendo feito, então não estava habilitado para decidir como decidiu.

O recorrente carece, porém, de razão legal.

Como se disse, a omissão de pronúncia é vício que reporta apenas à validade formal da sentença, mostra-se necessário que a sentença não tenha apreciado determinada questão que foi colocada pelas partes ao tribunal, constituindo, aliás, jurisprudência pacífica e reiterada, que a omissão de pronúncia só existe quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas, e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões. (Alberto dos Reis, Código de Processo Civil, Anotado, vol. V, pág. 143.)

Ora, como bem salienta o MP, esta matéria alegada pelo recorrente só poderá, quando muito, ser analisada no âmbito de eventual erro de julgamento por insuficiência da matéria de facto para a decisão, dado que não se alcança da PI de impugnação que tenha sido invocado qualquer vício relacionado com a alegada pretensão de transmitir apenas a nua propriedade em data anterior à consolidação da propriedade, de forma a justificar a aplicação do disposto no n.º 2 do art. 21º do CIMSISDD. Na verdade, na PI o recorrente insurge-se contra o facto de a AT ter considerado que a venda realizada (pelo recorrente e seus irmãos) compreendeu dois prédios urbanos, com base no facto de ter sido obtida uma informação prévia da Câmara Municipal sobre a viabilidade construtiva dos dois prédios, sustentando o recorrente

que o negócio recaiu sobre um prédio urbano e um prédio rústico, e que relativamente a este último, por ter sido adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, a respectiva mais-valia não estava sujeita a tributação, ao abrigo do regime transitório previsto no art. 5º do DL n.º 442-A/88, razão pela qual teria sido violado o disposto no citado artigo, bem como nos arts. 6º, n.º 3, da Contribuição Autárquica, § 3º do art. 49º do CIMSISDD e arts. 14º e 26º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação.

A questão colocada ao tribunal consistia, portanto, em saber se as ditas mais-valias apuradas na venda realizada estavam ou não sujeitas a tributação e foi sobre essa questão que o tribunal se pronunciou, não se vislumbrando qual a conexão que essa questão tem com a alegada liquidação antecipada do imposto a que se reporta o invocado n.º 2 do art. 21º do CIMSISDD.

E tendo aquela questão (se as ditas mais-valias estavam ou não sujeitas a tributação) sido apreciada pela sentença recorrida, esta não sofre da nulidade que lhe é imputada, seja no âmbito da omissão de pronúncia, seja na vertente da eventual insuficiência da matéria de facto.

4.2. Nas Conclusões 10ª a 13ª o recorrente invoca que a sentença enferma de erro de julgamento por não ter relevado o erro de quantificação em que assenta a liquidação uma vez que o apuramento da mais-valia resulta de ter sido considerado o valor do imóvel à data da aquisição da nua propriedade (14/04/1982), quando devia ter sido atendido o valor à data da consolidação da propriedade, ou seja, em 24/07/2001.

Ora, nem esta factualidade foi articulada na Petição Inicial da impugnação, nem, por conseguinte, a questão que dela se pretende fazer emergir foi apreciada na sentença recorrida.

Com efeito, a Acção Administrativa Especial (convolada em impugnação judicial) teve como objecto a decisão de indeferimento do recurso hierárquico e, mediamente, a ilegalidade da liquidação oficiosa operada pela AT, invocando o recorrente como causa de pedir, erro sobre os pressupostos de facto dessa liquidação, dado os prédios terem sido adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS e, assim, os proveitos obtidos com a venda realizada em 24/7/2001 não estarem sujeitos a IRS (mais-valias) por força do disposto no art. 5º do DL n.º 442-A/88, de 30/11.

Aquela questão relativa ao erro de quantificação da matéria tributável é, portanto, uma questão nova, que só agora em sede de recurso é suscitada.

Todavia, como pacífica e reiteradamente tem sido afirmado pela jurisprudência, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova [cfr., entre outros, os acórdãos deste STA, de 27/6/2012, proc. n.º 218/12; de 25/1/2012, proc. n.º 12/12; de 23/2/2012, proc. n.º 1153/11; de 11/5/2011, proc. n.º 4/11; de 1/7/2009, proc. n.º 590/09; de 4/12/2008, proc. n.º 840/08; de 30/10/08, proc. n.º 112/07; de 2/6/2004, proc. n.º 47978 (Pleno); de 29/11/1995, proc. n.º 19369 e do STJ, proc. n.º 259/06.OTBMAC.E1.S1], neles não cabendo, por isso, e em princípio, a apreciação de questões que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada, salvo se se tratar de questões de conhecimento oficioso.

O que não é o caso da questão ora em apreço.

Razão pela qual o recurso não pode obter provimento também quanto a este fundamento.

4.3. Nas Conclusões 7ª e 9ª o recorrente alega que a sentença sofre de erro de direito sobre os pressupostos da tributação das mais-valias, já que, sendo a data da aquisição relevante para o apuramento do imposto a de 14/4/1982 (data da transmissão para efeitos fiscais, por ser a data em que o recorrente solicitou, na sequência da doação, a liquidação antecipada do imposto junto do SF de Guimarães), e sendo, portanto, uma data anterior à da entrada em vigor do CIRS, mais não resta que haver como assente que ao negócio é aplicável o regime transitório previsto no art. 5º do DL n.º 442-A/88, de 30/11. (¹)

Ora, a este respeito, o Tribunal considerou que apesar da nua propriedade ter sido doada em momento anterior à entrada em vigor do CIRS, a propriedade plena só se tinha consolidado em 24/7/2001 e que é nesta data que se deve aferir da aplicabilidade da norma de incidência, tendo concluído pela tributação das mais-valias, nos termos, aliás, da jurisprudência a que apelou.

Assim, dado que o recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e se destina a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la, no caso, como bem refere o MP, o recorrente não ataca a decisão na parte em que nesta se julga que a data relevante para aferir da aplicabilidade da norma de incidência é o dia 24/7/2001 e não o dia 14/4/1982: na verdade, a discordância sustentada pelo recorrente assenta, tão só, em que é aplicável o regime transitório previsto no art. 5º do DL n.º 442-A/88, com base na tese de que a data aferidora da transmissão do bem de que era titular se situava em momento anterior à data da consolidação da propriedade, invocando para o efeito o disposto no n.º 2 do art. 21º do CIMSISDD, tese que, como acima se deixou dito, nem tem suporte factual na matéria de facto julgada provada na sentença recorrida (e que não foi posta em causa pelo recorrente), nem teve apreciação (por esta última disposição legal não ter tido qualquer aplicação ao caso concreto) na sentença.

Daí que, independentemente da relevância [acolhida pela sentença, em concordância com a jurisprudência do STA afirmada nos acórdãos a que se arrimou (²)] ou não relevância da apontada data de 24/7/2001, para efeitos de aplicação da norma de incidência, o recurso improcede, igualmente, nesta parte.

DECISÃO

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

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) Onde, sob a epígrafe «Regime transitório da categoria G», se dispõe: «1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste código».

(²) Jurisprudência segundo a qual, uma vez que nos termos do § 1º do art. 3º do CIMSISD só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens, então, não se verificará a transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações por morte e nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no último caso, o donatário não alienar os bens, e nas sucessões ou doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada; daí que, apesar de adquirida parte da nua propriedade do imóvel anteriormente à entrada em vigor do CIRS, há lugar a tributação de mais valias (no caso da venda do bem na vigência do CIRS) se o usufruto se extinguiu e a respectiva propriedade plena se consolidou após a entrada em vigor desse código.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Tabela do Imposto de Selo. Prédio urbano. Afectação. Habitação.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de prédios (urbanos) com afectação habitacional, mas resultando do art. 6.º do CIMI (subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral) uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 387/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A....., S.A., anulou a liquidação de Imposto de Selo (IS) que lhe foi efectuada com referência ao ano de 2013 e a um terreno para construção de que é proprietária, com fundamento em vício de violação de lei, porquanto, contrariamente ao que entendeu a Administração tributária (AT), os terrenos para construção, ainda que o seu valor patrimonial tributário (VPT) iguale ou exceda € 1.000.000,00, não se enquadravam na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) na sua redacção inicial, que foi aditada pelo art.º 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, uma vez que não têm afectação habitacional.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

Deve ser dado provimento ao presente recurso, porquanto:

1 – A, aliás, douta sentença recorrida julgou mal por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS.

2 – Desde que, como temos por certo, aquela disposição comporta a hipótese dos terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional.

3 – Sentido e alcance que dão apoio sólido e decisivo a letra da lei, o seu espírito, e, a alteração da redacção proposta na LOE para 2014 promulgada.

4 – A letra sustenta realmente a solução que defendemos, pois “afectar” no sentido rigoroso do verbo significa o mesmo que aplicar, destinar; quer dizer, exige que o destino do bem já esteja decidido, mas não a sua materialidade, a efectiva e concreta utilização, no presente.

5 – O espírito da lei conduz ao mesmo resultado, pois não colide antes corresponde ao ambiente de crise económica e financeira, assegura as novas necessidades, e, as tendências da tributação, manifestadas aquando da sua elaboração.

6 – A alteração do preceito presente na proposta de LOE para 2014 é uma mera modificação de forma, que nem por isso passou a ter alcance e significação diversos dos que tinha.

7 – Entendimento que melhor se acomoda à circunstância de a nova redacção induzida pelas dúvidas que a formulação anterior provocou ter ganho em precisão e certeza.

Termina pedindo que seja revogada a sentença.

1.3. Contra-alegou a recorrida, nos termos de fls. 61 a 72 dos autos, pugnando pela confirmação do julgado e formulando, a final, as Conclusões seguintes:

A. O *thema decidendum* do recurso respeita em saber se no âmbito objectivo de incidência da verba 28 e 28.1, da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, se devem incluir os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 milhão de Euros.

B. Para a Recorrida, os terrenos para construção não se incluem na previsão da norma constante da verba 28 e 28.1. da TGIS, redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10, por não possuírem afectação habitacional.

C. O Prédio da Recorrida é um terreno para construção, sem qualquer edificação, projecto ou processo de licenciamento ou de comunicação prévia para construção elaborado ou submetido às entidades competentes e sem licença de utilização emitida.

D. O conceito de “prédio com afectação habitacional” formulado no CIS na verba 28 e 28.1 do TGIS [na redacção da Lei n.º 55-A/2012] não tem equivalente terminológico ou jurídico com qualquer outro conceito usado em legislação de natureza tributária, em particular no CIMI, código de aplicação subsidiária expressa *ex vi* artigo 3º da Lei n.º 55-A/2012.

E. O legislador distingue no CIMI aquilo que é a classificação de prédios urbanos, prevista e descrita no artigo 6º do CIMI, e a lista fechada dos tipos de afectação dos prédios edificados incluída no artigo 41º n.º 1 do CIMI aplicável para efeitos de avaliação patrimonial dos prédios edificados.

F. A classificação do artigo 6º do CIMI é mais abrangente e estrutural do que a aplicação do coeficiente de afectação do artigo 41º n.º 1 prevista no mesmo código, sendo que esta apenas se aplica à avaliação patrimonial dos prédios edificados para efeitos de CIMI enquanto a primeira é mais ampla e releva para outras matérias como taxas de IMI e IMT, Estatuto dos Benefícios Fiscais e para efeitos da verba 28 e 28.1. do TGIS.

G. O artigo 6º do CIMI e a sistémica ínsita nesse código não autorizam a interpretação de que o legislador com a redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 à verba 28.1. do TGIS ao utilizar o conceito “prédio com afectação habitacional” teria procurado ampliar as espécies e classificação de prédios urbanos definida no artigo 6º n.º 1 do CIMI ou até criar um *tertium genus*, conforme é referido pela Recorrente no artigo 24º das suas alegações.

H. O artigo 45º do CIMI é o preceito legal definidor do **valor patrimonial dos terrenos para construção**, de acordo com um modelo de avaliação matemático que pondera um conjunto de coeficientes com base nas potenciais características de uma realidade que ainda não existe e que não está afecta imediata e concretamente ao terreno.

I. A “afectação habitacional” implica a efectiva e concreta afectação de um prédio urbano a esse fim - sendo esse o seu destino normal - e não apenas uma expectativa ou potencialidade de um prédio urbano de um dia, mediante determinadas condições, vir a ter uma afectação habitacional.

J. A “afectação habitacional” inculca uma “ideia de funcionalidade real e presente”.

K. Os terrenos para construção, sem edificação, não cumprem por si esta afectação habitacional (i) ou porque não têm licença de utilização ou (ii) porque, de acordo com a natureza das coisas, não estão em condições de serem habitados, sendo o seu destino normal serem objecto de construção a edificar.

L. Além do elemento literal da verba 28.1 da TGIS, os elementos histórico e o teleológico que permitem compreender a *ratio legis* e *occasio legis* que presidiram à elaboração, redacção e inserção da verba 28 e 28.1 na TGIS, conferindo-lhe uma conotação de interpretação autêntica como é exemplo a apresentação pelo Governo na Assembleia da República da proposta de lei n.º 96/XH/2ª de 20.09.2012 - que deu origem à Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 - e a alocação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais nessa Câmara legislativa no dia 11.10.2012.

M. Desde o momento da entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2012 (e na redacção conferida por esta) os arestos arbitrais e jurisprudenciais identificados supra têm sido unânimes na interpretação da não incidência objectiva da verba n.º 28 e 28.1 da TGIS aos terrenos para construção urbana.

N. O artigo 194º da Lei n.º 83 - C/2013 de 31.12. procedeu à alteração da verba n.º 28.1 da TGIS, passando a incluir na sua previsão os terrenos para construção.

O. A alteração legislativa operada pelo artigo 194º da Lei n.º 83 - C/2013 de 31.12 é reveladora que o legislador não tinha incluído na previsão da norma e no âmbito objectivo de incidência da verba 28.1. da TGIS na redacção da Lei n.º 55-A/2012, os terrenos de construção.

P. A Lei n.º 83 - C/2013 de 31.12, não contém qualquer - afirmação ou referência expressa ao carácter interpretativo no texto ou no preâmbulo do referido diploma legal, pelo que é uma norma inovadora e não interpretativa, não incidindo sobre factos passados.

Q. A obediência do legislador ao princípio constitucional da proibição da retroactividade da lei fiscal plasmado no artigo 103º n.º 3º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e cujo corolário se materializa no artigo 12º n.º 1º da LGT afasta a aplicação [ou interpretação] retroactiva da nova lei aos factos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor (1 de Janeiro de 2014), tal como é a situação dos presentes autos.

R. Neste sentido, deverá ser mantida a decisão do Tribunal *a quo*, em razão da não incidência objectiva da norma constante das verbas 28 e 28.1. da TGIS (na redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10) aos terrenos de construção.

S. E conseqüentemente, confirmar a decisão do Tribunal a quo de **anulação total da liquidação do imposto de selo relativa ao Prédio**, declarando a sua ilegalidade e anulação, em razão da errónea qualificação do facto tributário e erro sobre os pressuposto de direito *ex vi* artigo 99º a) do CPPT e dos artigos 4º e 6º da Lei n.º 55-A/2012 (por interpretação *a contrario* do disposto na verba 28 e 28-1 do Tabela Geral de Imposto de Selo, quanto à afectação habitacional de terrenos de construção) e ainda o artigo 135º do Código do Procedimento Administrativo.

Termina pedindo a improcedência do recurso e a confirmação da sentença recorrida.

1.4. Continuados os autos com Vista ao MP, o Exmo. PGA emitiu douto Parecer, nos termos seguintes:

«A questão a decidir é relativa à interpretação do previsto na verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto de Selo (T.G.I.S.), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em termos de abranger também os terrenos para construção.

Reitera a recorrente em novo recurso que interpôs a 6-2-15 posição no sentido de tal abrangência ocorrer, bem como a “afectação” habitacional, conforme doutrina de José Maria Pires que cita nas alegações de recurso, a qual se pronuncia no sentido de tal poder corresponder a uma mera “expectativa” jurídica, defendendo-se ainda que tal é o que melhor corresponde ao elemento literal e à evolução legislativa entretanto ocorrida.

Ora, os terrenos para construção não são de considerar com “afectação” habitacional, pela simples razão de comportarem essa potencialidade futura.

Por outro lado, certo é que no elemento literal não se continha qualquer referência ao terreno para construção.

E sendo a norma em causa de incidência, não se pode através da via interpretativa levar a um resultado que não previsto na lei, impondo-se, pois, efetuar uma aplicação estrita em respeito do princípio da legalidade previsto no art. 103º n.º 2 da C.R.P..

Acresce que, procurando saber qual a intenção legislativa, para o que relevam os trabalhos preparatórios, e consultando a proposta da dita Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, 1 série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012, apenas se colhe terem sido indicadas as necessidades de obter receitas para fazer face à situação orçamental deficitária e da discussão tida sobre a mesma apenas se colhe referência à aplicação de uma “taxa especial” pelos proprietários de “prédios urbanos” de “muito elevado valor” ou “de luxo”, vulgarmente designados como “casas”.

Finalmente, há muito vem decidindo o S.T.A. em sentido contrário ao que a F. P. defende - assim, nomeadamente, nos acórdãos proferidos a 9-4-2014 e 23-4-14 nos processos n.ºs 1870/13-30 e 272/14, a que sucederam muitos outros todos acessíveis em www.dgsi.pt, entendimento a que não obsta o que se defende no recurso interposto.

3. Concluindo:

Não sendo de acolher a posição que se defende no recurso interposto e, em face da jurisprudência consolidada do S.T.A., parece ser de julgar o mesmo como manifestamente improcedente.»

1.5. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) A Impugnante é proprietária de um lote de terreno de construção inscrito na matriz urbana sob o artigo U-012086 da freguesia de, Concelho de Loulé (cfr. fls. 20 dos autos);

B) O prédio referido na alínea A) está descrito na caderneta predial com “valor patrimonial actual de € 1.628.670,00” e “Tipo de coeficiente de localização: Habitação.” (cfr. fls. 20 dos autos);

C) Em 26/09/2006 foi emitido alvará de loteamento pela Câmara Municipal de Loulé - Alvará n.º 8/2006 (cfr. fls. 53 a 59 dos autos);

D) O prédio descrito na alínea A) é um terreno para construção (cfr. fls. 20 dos autos);

E) Em 17/03/2014 foi emitida liquidação n.º 2014004000850 referente a Imposto de Selo de 2013, no valor de € 5.428,90 (cfr. fls. 19 dos autos).

2.2. Julgando procedente a presente impugnação judicial a sentença recorrida anulou a liquidação do imposto de selo aqui em causa, no entendimento de que não se verificam os pressupostos legais da sujeição a imposto à luz da verba n.º 28.1 da TGIS.

Assim, a questão que ora importa decidir é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, nomeadamente se nela se incluem terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “com afectação habitacional” a que alude a referida verba.

3. Pretende a recorrente, ao contrário do decidido na sentença recorrida, que os terrenos para construção inseridos em zona urbana e habitacional, devem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da citada Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de questão relativamente à qual este Supremo Tribunal tem vindo a pronunciar-se repetidas vezes, decidindo maioritariamente em sentido contrário àquele que é propugnado pela recorrente, como pode ver-se, entre muitos outros, dos acórdãos proferidos em 24/9/2014, nos procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; em 10/9/2014, nos procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. n.ºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. n.ºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. n.ºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, nos procs. n.ºs. 1870/13 e 48/14.

E porque não se vê agora razão para divergir da fundamentação ali constante (tanto mais que, por um lado, a recorrente não aporta razões inovatórias em relação à anterior argumentação e, por outro lado, se verifica identidade da questão de facto e identidade da matéria de direito), também aqui se acolhe tal jurisprudência, pelo que, seguindo o que se deixou exarado no citado aresto de 9/4/2014, proc. n.º 01870/13 se dirá:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. É um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha -, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfiar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação

especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs. 1 e 2 do artigo 45º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro» (fim da citação).

Assim, considerando que também na sentença recorrida se decidiu neste preciso sentido, havemos de concluir pela improcedência do recurso.

DECISÃO

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

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Processo n.º 407/14-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A., Lda., identificado nos autos, requereu no TAF de Sintra, execução para pagamento de quantia certa, contra a Fazenda Pública, no valor global de € 140.239,48, discriminando a sua pretensão da seguinte forma:

- 1) a quantia de € 81.010,36 referente ao montante do imposto indevidamente cobrado pelo Estado;
- 2) € 57.817,54, referente a juros indemnizatórios contados desde a data em que a requerente pagou indevidamente o imposto até ao termo do prazo para execução espontânea;
- 3) € 1.411,58, referente a juros de mora contados desde o termo da execução espontânea, até à data da entrada da presente petição.

Naquele Tribunal foi decidido julgar:

a) extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide (artigo 287º, alínea e) do Código de Processo Civil (CPC) aplicável por força do artigo 2º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) relativamente ao pedido de restituição do imposto pago, no montante de € 81.010,36;

b) improcedente quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios;

c) procedente no pedido de pagamento de juros moratórios calculados com base no montante de € 81.010,36, à taxa de 4% ao ano, desde 7/06/2006.

2. Não se conformando, a exequente A....., Lda. interpôs recurso para o TCA Sul, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

1. Vem o presente recurso interposto da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra em execução de sentença, pela qual julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide no que se referia ao pedido de restituição do imposto pago, improcedente quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios e procedente no que concerne aos juros de mora, calculados à taxa de 4% ao ano.

2. A sentença que se executava havia julgado procedente, com fundamento em ilegalidade, a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 1996.8310026833, referente ao exercício de 1991.

3. Não obstante o teor da decisão, a Administração Fiscal incumpriu o disposto no artigo 170.º do CPTA, não a tendo executado espontaneamente por meio da restituição à Recorrente da quantia de 16.241.118\$00 (correspondentes a € 81.010,36), referente ao IRC do exercício de 1991 indevidamente pago.

4. No que tange aos juros indemnizatórios, o Tribunal aderiu a certa jurisprudência segundo a qual não são devidos quando as liquidações são anuladas por vício de falta de fundamentação.

5. Por outro lado, decidiu aplicar a taxa de 4% ao ano aos juros moratórios em detrimento da taxa de 1% ao mês a que alude o artigo 44.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária por remissão para o Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

6. Salvo o devido respeito, a Recorrente entende que o teor da decisão é de uma intolerável injustiça.

7. No caso concreto, a Recorrente ficou privada de uma considerável soma em dinheiro (€ 81.010,36) por mais de uma década exclusivamente em virtude da ilegalidade da actuação da Administração Fiscal que, sem fundamento atendível, fez tábua rasa da lei e fixou a matéria colectável em IRC com base em métodos indiciários, por natureza excepcionais.

8. Ilegalidade que ficou demonstrada em sede de impugnação judicial, tendo o Tribunal de 1.ª instância proferido decisão nos seguintes termos: “Face à insuficiente fundamentação, é de concluir que a decisão de recurso aos métodos indiciários não reúne todos os requisitos legalmente exigidos, o que não permite o conhecimento dos restantes vícios invocados. Tal decisão é assim ilegal, por vício de forma, impondo-se a sua anulação e com ela, a da liquidação a que deu origem”.

9. Ao contrário do que entendeu o Mmo. Juiz a quo, não há qualquer motivo para que a Administração Fiscal não tenha de pagar à Recorrente juros indemnizatórios como consequência da obrigação de reconstituir a legalidade da situação tributária (artigo 100.º da LGT).

10. O artigo 43.º, n.º 1 da LGT dispõe que quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária superior à legalmente devida, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, que constituem uma verdadeira garantia dos contribuintes (cfr. artigos 19.º, alínea d) e 24.º do revogado CPT).

11. Esse erro imputável aos serviços fica demonstrado com a simples procedência da impugnação judicial que tem por objecto a liquidação, como sucedeu in casu.

12. Conforme refere o STA a respeito do artigo 78.º da LGT, a expressão erro imputável aos serviços “... compreende não só o erro directamente relacionado com a actividade da Administração (o erro de facto, operacional ou material), mas também o erro de direito” (Acórdão de 10/01/2007 proferido no processo n.º 0523/06 e publicado em www.dgsi.pt).

13. Se para efeitos de revisão oficiosa do acto pela Administração é conferido um sentido tão amplo ao conceito de erro que engloba o próprio erro na autoliquidação (artigo 78.º, n.º 2 da LGT), não se vislumbra motivo para restringi-lo quando se trata de efectivar uma garantia dos contribuintes como são os juros indemnizatórios.

14. Por outro lado, se um simples erro de direito na liquidação é susceptível de conferir o direito a juros indemnizatórios, inexistente razão para que um acto praticado à margem das exigências legais não possa também caber no conceito de erro para efeitos do artigo 43.º da LGT.

15. Da letra da lei não resulta qualquer distinção entre erro e vício, como faz o Tribunal a quo, porquanto o fundamento dos juros indemnizatórios é a responsabilização da Administração Fiscal pelos actos praticados no exercício da sua actividade (cfr. artigo 22.º da Constituição).

16. É que o pagamento de juros indemnizatórios, como refere o Acórdão do STA de 20/02/2002, “... representa actualmente... um efeito jurídico que se constitui pelo simples facto de o acto tributário

ter sido anulado graciosa ou contenciosamente e isso aconteça por razões de legalidade imputadas a serviços da administração” (processo n.º 026669, disponível para consulta em www.dgsi.pt).

17. O legislador, ao consagrar um modo de responsabilização da Administração Fiscal pelos prejuízos causados aos contribuintes em virtude dos seus actos, certamente não excluiu do âmbito de aplicação do artigo 43º da LGT os casos de falta de fundamentação.

18. No caso concreto nem se tratou de uma mera ausência de fundamentação, como à primeira vista poderia parecer, mas antes de uma decisão tomada pela Fazenda Pública ao arrepio das regras legais.

19. A privação desse capital durante mais de uma década por causa imputável à Administração Fiscal, com todos os prejuízos daí decorrentes, não pode deixar de ocasionar a responsabilização desta nos termos do artigo 22.º da Constituição (cfr. Acórdão do STA de 11/03/2009 proferido no processo n.º 0961/08 e publicado em www.dgsi.pt).

20. Em suma, a sentença recorrida carece de sentido ao fazer uma distinção que não encontra apoio na lei e é causadora de uma grave injustiça.

21. No que concerne aos juros de mora, também se discorda da tese sufragada pelo Tribunal a quo segundo a qual a taxa de 1% ao mês prevista no artigo 44º, n.º 3 da LGT não é aplicável às dívidas da Administração para com os contribuintes.

22. Sendo certo que a LGT é omissa quanto à taxa dos juros moratórios prestados a favor do contribuinte, impõe o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da Constituição que seja idêntica à prevista para as dívidas do contribuinte para com o Estado.

23. Acresce que a própria LGT procurou pôr em pé de igualdade o Estado e o contribuinte ao equiparar as taxas dos juros compensatórios e dos juros indemnizatórios, considerados as duas faces da mesma moeda (cfr. artigos 35º, n.º 10 e 43º, n.º 4, por remissão para a Portaria n.º 291/2003 de 8 de Abril).

24. Se o próprio legislador visou tal efeito, não há motivo para que os Tribunais venham consagrar discriminações positivas a favor do Estado em detrimento do particular.

25. Sobre esta questão pronunciou-se o STA no Acórdão de 03/10/2007 (processo n.º 0431/07): “... Na verdade, fazendo apelo à equiparação legal das taxas dos juros indemnizatórios aos juros compensatórios, afigura-se-nos que não há qualquer razão para discriminar positivamente a Fazenda Pública no tocante aos juros de mora. Sob pena de violação do princípio da igualdade, com consagração constitucional - art. 13º da CRP. Interpretação diversa seria, a nosso ver inconstitucional, não compaginável com um Estado de Direito” (sublinhado nosso).

26. Em face do exposto, mal andou o Mmo. Juiz a quo ao aplicar, no caso concreto, uma taxa diversa da prevista no artigo 44º, n.º 3 da LGT.

27. Deve assim a sentença recorrida merecer a censura de V. Exas. também nessa parte, sendo substituída por outra que condene a Fazenda Pública a pagar à Recorrente juros de mora desde o termo do prazo de execução espontânea da sentença até à data da restituição do tributo à taxa de 1% ao mês.

Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis, deve o presente recurso ser admitido e considerado procedente, por provado, e em consequência ser a sentença recorrida substituída por outra que condene a Fazenda Pública a pagar à Recorrente juros indemnizatórios nos termos legais, bem como juros de mora à taxa de 1% ao mês, assim se fazendo a devida e costumada JUSTIÇA!

3. Não foram produzidas contra-alegações.

4. O TCA Sul, por Acórdão de fls. 121 e segs., julgou-se incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do STA.

5. Remetidos os autos para este STA, o magistrado do Ministério Público veio emitir o seguinte parecer:

1. Questão a apreciar:

- a taxa de juros de mora devidos à recorrente.

2. Emitindo parecer:

A aplicação de juros encontra-se prevista no art. 102.º da L.G.T., em termos dos mesmos serem devidos desde o termo da execução espontânea, cujo cômputo foi efetuado na sentença recorrida.

A taxa de juro aplicável é a resultante do previsto no art. 559º do C. Civil, disposição que é subsidiariamente aplicável às obrigações tributárias por força do previsto no art. 2.º alínea d) da L.G.T..

Sendo a mesma ao tempo de 4% de acordo com o previsto no Portaria n.º 291/2003, de 8/4, quer parecer ser a mesma a aplicável, conforme decidido foi.

Nesse mesmo sentido, entre outros, se pronunciou o acórdão do S.T.A. de 7-9-2011 proferido no proc. n.º 352/11, acessível em www.dgsi.pt, e em que se analisam as razões da diferença de tratamento no caso de juros devidos à Fazenda Nacional.

3. Concluindo:

Parece que o recurso é de improceder, sendo de manter o decidido.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A Exequente foi notificada da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 1996 8310026833, referente ao exercício de 1991, no montante de 30 549 098\$00 (€ 152 378,25) a pagar, sendo 16 241 118\$00 (€ 81 010,36) de IRC e 14 307 980\$00 (€ 71 367,90) de juros compensatórios, com data limite de pagamento: 22/01/1997 — cfr. fls. 52 dos autos de impugnação judicial em apenso;

B) Em requerimento de 31/01/1997, a Exequente aderiu ao regime de regularização de dívidas, previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10/08, onde inclui o valor relativo à liquidação referida em A - cfr. fls. 115 a 122 dos autos de impugnação judicial em apenso;

C) Em 05/02/1997, a Exequente pagou o IRC, relativo ao exercício de 1991, no montante de 16 241 118\$00 - cfr. fls. 125 a 128 dos autos de impugnação judicial em apenso;

D) Em 22/04/1997, a Exequente apresentou impugnação judicial contra a liquidação referida em A, que correu termos neste Tribunal, sob o n.º 41/98-1J2S, na qual pede a anulação daquela liquidação - cfr. carimbo, a fls. 2 e fls. 2 a 50 dos autos de impugnação judicial em apenso;

E) Por sentença de 19/01/2006, inserta a fls. 231 a 237 dos autos de impugnação judicial n.º 41/981J2S, em apenso, cujo teor integral dou aqui por reproduzido, foi decidido julgar procedente a impugnação e consequentemente anular o acto tributário impugnado (liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 1996 8310026833, referente ao exercício de 1991, no montante de 30 549 098\$00 (€ 152 378,25));

F) Na sentença referida em E, exarou-se: “Face à insuficiente fundamentação, é de concluir que a decisão de recurso aos métodos indiciários não reúne todos os requisitos legalmente exigidos, o que não permite o conhecimento dos restantes vícios invocados. Tal decisão é assim ilegal, por vício de forma, impondo-se a sua anulação e com ela, a da liquidação a que deu origem.

Face ao exposto, julgo procedente a presente impugnação e consequentemente, anulo o acto tributário impugnado.” - cfr. fls. 231 a 237 dos autos de impugnação judicial em apenso;

G) Em 22/03/2006, o recurso da sentença referida em E e F, foi julgado deserto - cfr. despacho de fls. 251 dos autos de impugnação judicial em apenso;

H) Por ofício de 27/03/2006, a Exequente foi notificada do despacho referido em G - cfr. fls. 252 dos autos de impugnação judicial em apenso;

I) Em 04/05/2006, foi ordenada a remessa dos autos de impugnação judicial n.º 41/98-1J2S ao Serviço de Finanças de Cascais 1 - cfr. fls. 255 verso dos autos de impugnação judicial em apenso;

J) Em 05/05/2006 foi assinado termo de recebimento dos autos - cfr. fls. 255 verso dos autos de impugnação judicial em apenso;

K) Em 01/06/2006, foram apresentados os presentes autos de execução - cfr. carimbo, a fls. 3;

L) Em 07/09/2007, foi emitido o reembolso n.º 2007 2428082, no montante de € 81 010,36 (16 241 118\$00), do qual resultou a emissão do cheque n.º 6140635130, pago à Exequente, em 24/09/2007 - cfr. fls. 46 dos autos e informação de fls. 256 dos autos de impugnação judicial em apenso;

M) Pelo ofício n.º 006257, de 23/01/2008 da Divisão de Justiça Contenciosa da Direcção de Finanças de Lisboa dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Cascais 1, assinado pelo Director de Finanças Adjunto, por Delegação, é solicitado: “... Assim e para a concretização integral da sentença, solicita-se a V.ª Ex.ª se digne proceder à anulação...” do montante de € 71 367,90, referente a juros compensatórios - cfr. fls. 256 a 259 dos autos de impugnação judicial em apenso.

De direito:

Questão prévia:

Da competência deste STA para conhecer do recurso.

Pese embora o douto acórdão do TCA SUL se ter considerado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por o mesmo versar exclusivamente matéria de direito entendemos que não pode manter-se tal decisão pelas razões que vamos expender.

No caso dos autos trata-se de um recurso que recai sobre uma decisão em processo de execução de sentença.

A execução de sentenças proferidas nos tribunais tributários é como já tem sido por várias vezes decidido nesta secção do Supremo Tribunal Administrativo regulada pelas normas do Código de Processo Administrativo por força do disposto no artigo 102/1 da LGT que assim prescreve:

“A execução de sentenças dos tribunais administrativos e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos”.

O regime da execução de sentenças dos tribunais administrativos é regulado no CPTA nos artigos 157 e segs.

O recurso dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário em processo tributário e em processo de execução fiscal são regulados nos termos dos artigos 279 e segs do CPPT.

E o n.º 2 do mesmo artigo 279 estipula que os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

Constituindo a execução de julgados um meio comum à execução administrativa e tributária é forçoso concluir que são regras do CPTA que deverão regular este processo.

Perante este entendimento foi por nós suscitada a excepção da incompetência em razão da hierarquia do STA.

Equacionou-se esta questão tendo presente o disposto no art. 151.º do CPTA, de onde concluiu que não se mostravam preenchidos os requisitos previstos em tal inciso legal para que possa ser admitido o presente recurso.

Este entendimento tem sido sufragado pela jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal, entre outros, nos acórdãos datados de 12/02/2014 e 15/01/2014, respectivamente, recursos n.ºs 01847/13 e 01495/12.

Mais recentemente foi reafirmada esta jurisprudência, entre outros, nos acórdãos datados de 09/07/2014, recursos, n.ºs. 0165/14 e 01007/12, os quais subscrevemos.

Também agora se seguirá o mesmo entendimento e a mesma linha de raciocínio, terminando-se, a final, por concluir pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, sendo que se seguirá de muito perto o que se deixou escrito no acórdão de 19 11 2014 in processo 0526/14.

“A execução das sentenças proferidas pelos tribunais tributários é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 102.º da LGT («A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos.»), ou seja, pelo disposto nos arts. 157.º e ss. do CPTA. O presente recurso é interposto da sentença proferida nestes autos que improcedeu na totalidade o pedido executivo que havia sido formulado. Ou seja, o presente recurso jurisdicional encontra-se sujeito às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído no n.º 2 do art. 279.º do CPPT («Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.»). Com efeito, a execução de sentença constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há que aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT, sendo certo, além do mais, que toda a tramitação da execução é regulada por este mesmo CPTA.

Neste contexto, importa ter em conta o disposto no art. 151.º, n.º 1, do CPTA, segundo o qual o recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo só pode ocorrer «Quando o valor da causa seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável e as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito (...)». Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)».

No caso, o valor da execução é de 10.228,96€ (juros e capital), que foi o indicado na petição inicial.

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

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

Concluimos, portanto, pela incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso, sendo competente para o seu conhecimento a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte. Nem se diga que ao caso não se aplica o disposto no art. 152.º do CPTA por a distribuição da competência entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, no que se refere ao contencioso tributário, dever ser a que resulta dos arts. 26.º e 38.º do ETAF, motivo por que sempre competiria à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito [cfr. art. 26.º, alínea b) do ETAF] e à Secção

de Contencioso Tributário dos tribunais centrais administrativos conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na referida alínea b) do art. 26.º [cfr. art. 38.º, alínea a) do ETAF]. Na verdade, sendo certo que a repartição de competências entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica (Apesar de o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais ter sido aprovado por lei (Lei n.º 13/2002, de 15 de Fevereiro) e o Código de Procedimento e de Processo Tributário o ter sido por decreto-lei (Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro), entre a lei e o decreto-lei não existe relação de hierarquia. Para maior desenvolvimento, J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 166 e segs.), regulem de modo que conduza a resultado diverso noutras situações, como sucede, v.g., no art. 151.º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do art. 279.º do CPPT.

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

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário acordam, em conferência, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente para conhecer do presente recurso e ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para que o recurso aí seja julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA). Custas pela recorrente, com t. j. em 1 UC.

O recurso é regulado também pelas normas do CPTA até por força de aplicação subsidiária nos termos da alínea c) do artigo 2º do CPPT.

Ora de acordo como disposto no artigo 151 do CPTA mesmo que o recurso suscite apenas questões de direito apenas cabe recurso per saltum para o STA se o valor da causa for superior a três milhões de euros.

No caso dos autos o valor da causa tem um valor inferior ao anteriormente referido.

A Secção do contencioso tributário é assim incompetente para conhecer do recurso em razão da hierarquia sendo competente para tal o TCA Sul.

Neste sentido se pronunciaram já os acórdãos de 09/07/2014, recursos, n.ºs. 0165/14 e 01007/12.

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

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

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Insolvência devedor originário. Créditos vencidos antes da insolvência. Responsável subsidiário. Penhora de bens.

Sumário:

- I — *É legalmente viável a instauração de processo de execução fiscal contra a sociedade devedora após a declaração judicial da sua insolvência, pese embora as execuções instauradas para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência devam ser imediatamente sustadas e avocadas pelo tribunal judicial para apensação ao processo de insolvência, e as instauradas para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvências devam prosseguir somente com a penhora de bens não apreendidos no processo de insolvência.*
- II — *E é também legalmente viável a prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário, por reversão realizada (ao abrigo do artigo 24º da LGT) antes ou depois da declaração de insolvência da sociedade devedora, com a penhora de bens do revertido independentemente da data da sua aquisição, na medida em que só relativamente à entidade insolvente fica a possibilidade de penhora limitada a*

bens ulteriormente adquiridos, não fazendo sentido invocar a restrição do n.º 5 do artigo 180º do CPPT relativamente ao responsável subsidiário caso inexistir declaração de insolvência quanto a si.

Processo n.º 424/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 0450200701073044 contra si revertida para cobrança de dívidas de IRS, IRC, Imposto de Selo e IVA, todas referentes aos anos de 2007 e 2008.

1.1. As alegações do recurso mostram-se rematadas com as seguintes conclusões:

1. A execução objecto da oposição à execução que reverteu contra o Recorrente, teve por objecto dívidas de contribuições de IRS e IVA dos anos de 2007 e 2008, sendo a primitiva executada a sociedade B....., SA.

2. A execução objecto da reversão deverá ser julgada extinta.

3. Com efeito, existe uma violação do disposto no art. 180º n.ºs 1 e 5 do CPPT.

4. Pois que a sociedade devedora – executada foi declarada insolvente por sentença proferida em 2.04.2009 e os processos de execução fiscal contra a mesma sociedade foram apensados ao processo de insolvência.

5. Não poderia ser instaurada a reversão com a insolvência da devedora originária, pois que, como resulta do art. 180º n.º 1 do CPPT, os processos da execução fiscal ficam suspensos com a falência e, estando suspensos, não poderia existir qualquer reversão.

6. Nos termos do mesmo art. 180º n.º 5 do CPPT, para que houvesse a reversão teria de ficar provado que o responsável subsidiário tinha adquirido bens depois de declarada a falência, o que não aconteceu.

7. Ao surgir a reversão, objecto da presente oposição, existe uma violação dos números 1 e 5 do artigo 180º do CPPT, o que determina a nulidade de toda a sua tramitação que conduz à ilegalidade da reversão efectuada.

8. A reversão não poderia pois prosseguir conforme Acórdão do STA de 31/01/2008.

9. E assim sendo a instância executiva, em relação ao oponente, deveria ser julgada extinta.

10. Na sentença ora em recurso é referida a contradição de disposições legais entre o citado art. 180º do CPPT e o artigo 88º do CIRE, nomeadamente o seu n.º 2.

11. Ora, no caso concreto não se verificou a situação contemplada pelo n.º 2 do art. 88º do CIRE, ou seja, não podia haver emissão de traslado e não avocação do processo fiscal, pois que, não havia ainda qualquer reversão contra o gerente da empresa em causa.

12. Não havia então qualquer outro executado.

13. Na mesma sentença é citada a anotação ao n.º 6 do art. 180º do CPPT, de Jorge Lopes de Sousa.

14. Só que tal n.º 6 nada tem a ver com a situação em causa, pois do que se trata na execução revertida é de créditos anteriores à insolvência.

15. Acresce que a sentença proferida é completamente omissa quanto às datas limite de pagamento dos impostos em causa.

16. Na verdade nos “FACTOS PROVADOS” a decisão refere, “Nº Processo” “Origem da Dívida” “Período Tributação” “Quantia exequenda” “Doc.”.

17. Não é dada como provada quais as datas de pagamento dos impostos.

18. Requisito essencial para se aferir da responsabilidade do revertido.

19. No despacho de reversão não é atribuída CULPA ao revertido pela insuficiência de património da empresa para liquidação dos impostos.

20. Tal constitui requisito essencial tendo em conta o disposto no art. 268º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa e nos arts. 23º, n.º 4 e 77º da LGT.

21. Não basta salientar-se no despacho de reversão a ausência de bens e exercício do cargo de administrador no período.

22. Tem que ser, como estabelece o citado art. 23º, n.º 4 da LGT “declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação”.

23. Assim, não existe fundamentação no despacho de reversão.

24. Mesmo que existisse fundamentação da reversão, no despacho em causa é referido, no Ponto 6, “Pelas dívidas tributárias cujos factos ocorreram após 1/01/1999 nos termos da alínea a) do n.º 1

do artigo 24º da Lei Geral Tributária conjugado com o artigo 153º n.º 2 alínea a) e b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, os gerentes que exerçam funções de administração são considerados subsidiariamente responsáveis...”.

25. Ora, ao considerar-se a alínea a) do n.º 1 do art. 24º, incumbia ao Fisco fazer a prova de culpa do revertido.

26. Portanto, a sentença proferida contraria o despacho de reversão em causa considerando que seria ao revertido que incumbia a prova da ausência de culpa.

1.2. A Recorrida (Fazenda Pública) não apresentou contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu douto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, com a seguinte argumentação:

«Não oferece dúvidas, face ao disposto nos n.ºs 4 e 5 do art. 180º do CPPT, que cessado o processo de insolvência pode prosseguir contra o insolvente ou o responsável subsidiário a execução fiscal para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, possibilidade essa que se abre com a devolução dos processos de execução fiscal que hajam sido avocados nos termos do n.º 2 do preceito.

Questão que se coloca nos presentes autos é a de saber se a execução fiscal pode prosseguir para cobrança de dívidas vencidas antes da declaração de insolvência por via da reversão contra o responsável subsidiário, operada após a cessação do processo de insolvência.

Entendo que a resposta deve ser afirmativa, em consonância com o entendimento vertido na decisão recorrida e no parecer do Ministério Público da 1ª Instância.

Com efeito, devolvidos que foram os processos os processos de execução fiscal e porque as dívidas neles em cobrança não se extinguíram em virtude do processo de insolvência nada obstava ao chamamento à execução fiscal do responsável subsidiário, desde que verificados os respectivos pressupostos legais, nos termos do disposto no art. 153º, n.º 2 do CPPT, pois a declaração de insolvência não se projecta sobre o responsável subsidiário nem o património deste se confunde com aquele que integra a massa insolvente (art. 46º do CIRE, aprovado pelo DL n.º 53/2004, de 18 de Março).

Não faz sentido, por isso, como bem a propósito se salienta no douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 19.12.2012, in Proc. n.º 01020/12, convocar relativamente ao responsável subsidiário o disposto no n.º 5 do art. 180º do CPPT. A restrição aí estabelecida só tem razão de ser, esclarece-se no aresto, «se a empresa, o falido ou responsável subsidiário mencionados na norma legal (n.º 5 do art. 180º do CPPT) forem o executado ao tempo e em relação ao qual a declaração de insolvência determina a sustação da execução e remessa ao tribunal judicial competente para apensação ao processo de recuperação ou de falência, nos termos do art. 180º, n.ºs 1 e 2, do CPPT. Só em relação a esses se compreende que a cobrança coerciva do que ainda se mostre em dívida à Fazenda Pública fique restrita a bens ulteriormente por eles adquiridos, em respeito à intangibilidade do acervo de bens e de direitos da massa falida/insolvente e ao princípio da universalidade da instância falimentar».

Improcederão, pois, salvo melhor entendimento, as Conclusões 1ª a 14ª da alegação de recurso.

Quanto ao mais:

O art. 24º n.º 1 da LGT distingue, para efeitos de responsabilização subsidiária do administrador ou gerente, duas situações:

a) A responsabilidade pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo de gerente ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) A responsabilidade pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

No primeiro caso a A.T. tem que provar o preenchimento dos pressupostos da culpa.

No segundo caso, cabe ao administrador ou gerente o ónus da prova da ausência de culpa pela falta de pagamento.

No caso dos autos, como decorre do ponto 9) dos factos provados, foi determinada a reversão com base no art. 24º, n.º 1, alínea b), da LGT e nesse enquadramento legal cabia ao administrador ou gerente o ónus da prova da ausência de culpa pela falta de pagamento.

É certo que a sentença, como o refere o recorrente, é omissa quanto às datas limite de pagamento dos impostos em causa (cfr: Conclusões 15 a 17).// Esse facto, porém, salvo melhor opinião, não é relevante no caso dos autos.

Por um lado, porque o despacho de reversão expressamente exclui as dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado posteriormente à declaração de insolvência (cfr: ponto 9 dos factos provados). // Por outro, porque da listagem anexa ao despacho de reversão (fls. 78), para o qual o mesmo remete e que constitui documento adquirido para o processo, claramente resulta que as dívidas abrangidas no despacho de reversão tinham as datas limite de pagamento ou de entrega entre 20.10.2007 e 10.02.2009, ou seja, dentro do período em que o responsável subsidiário exerceu a

função de administrador único da executada originária (cfr. ponto 5 dos factos provados que remete para a certidão de fls. 43 e sgs.).

Assim, tendo o prazo do pagamento das dívidas exequendas terminado no período em que o oponente exerceu as funções de administrador único da devedora originária, necessariamente se subsumirá a responsabilidade subsidiária em causa no art. 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, como aliás ocorre no despacho de reversão e, assim sendo, impendia sobre o oponente, ora recorrente, e não sobre a F.P., o ónus da prova da ausência de culpa pela falta de pagamento.

No que tange à questão da fundamentação do despacho de reversão apenas se dirá que o conteúdo do despacho proferido, parcialmente transcrito no ponto 9 dos factos provados, é perfeitamente esclarecedor para um normal destinatário das razões de facto e de direito em que assenta o acto de reversão, do seu enquadramento factual e legal e do universo das dívidas por ele abrangidas, não inviabilizando ou limitando a sua sindicabilidade contenciosa, a realizar em sede de oposição, designadamente com base em erro sobre os pressupostos.

Improcederão, nesta conformidade, ressalvado sempre melhor entendimento, as Conclusões 15.ª a 26.ª da Alegação de Recurso.

Concluo, em face do exposto, pela improcedência do presente recurso e, conseqüentemente, pela manutenção do julgado recorrido.»

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exm.ªs Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir em conferência.

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

1. No processo de execução fiscal n.º 0450200701073044 e aps. em que é executada originária a sociedade “B..... SA”, foi efectuada reversão contra a oponente pelas seguintes dívidas, no valor total de € 15.398,27:

Nº Processo	Origem da Dívida	Período Tributação	Quantia exequenda	Doc.
0450200701073044	Ret. Fonte IRS Imp. de Selo	2007	€ 324,90	Doc. 1 – 1/1
0450200801000390	Ret. Fonte IRS	2007	€ 127,00	Doc. 2 – 1/1
0450200801007041	Ret. Fonte IRS	2007	€ 383,00	Doc. 3 – 1/1
0450200801008960	Ret. Fonte IRS	2007	€ 1.434,50	Doc. 4 – 1/1
0450200801009710	Ret. Fonte IRS	2007	€ 100,00	Doc. 5 – 1/1
0450200801020935	Ret. Fonte IRS	2008	€ 301,00	Doc. 6 – 1/1
0450200801023632	Ret. Fonte IRS	2008	€ 301,00	Doc. 7 – 1/1
0450200810133271	Ret. Fonte IRS Imp. de Selo	2008	€ 334,93	Doc. 8 – 1/1
0450200801052560	Ret. Fonte IRS Imp. de Selo	2008	€ 778,24	Doc. 9 – 1/1
0450200801061410	Ret. Fonte IRS Imp. de Selo	2008	€ 1.145,18	Doc. 10 – 1/1
0450200801065920	Ret. Fonte IRS Imp. de Selo	2008	€ 342,49	Doc. 11 – 1/1
0450200801073567	IRC Ret. Fonte IRS Imp. de Selo	2008	€ 829,91	Doc. 12 – 1/2
0450200801097920	IVA (Pagamentos em falta)	2008	€ 1.280,96	Doc. 13 – 1/1
04502009010069921	Ret. Fonte IRS Imp. de Selo	2008	€ 494,54	Doc. 14 – 1/1
0450200901007777	IVA	2008	€ 586,76	Doc. 15 – 1/1

	(Pagamentos em falta)			
0450201001013530	IVA (Pagamentos em falta)	2008	€ 6.724,86	Doc. 16 – 1/1

2. Por sentença proferida em 2009-04-02 no Proc. 412/09.4TJVNF do 1º Juízo Cível de Vila Nova de Famalicão a executada originária foi declarada insolvente – fls. 33 dos autos;

3. Em 2011-03-30, foram devolvidos a este Serviço os processos de execução fiscal avocados ao processo de insolvência n.º 412/09.4TJVNF, que correu termos pelo 1º Juízo Cível do Tribunal Judicial de V. N. de Famalicão, com conhecimento do seu encerramento ter sido determinado por insuficiência da massa insolvente em 18.01.2010 – fls. 36 e 38 dos autos;

4. Findo o processo de insolvência, das pesquisas efectuadas no âmbito dos sistemas informáticos de penhoras automáticas, de património, de veículos da DGCI, do auto de diligências e mais elementos existentes, resultou não serem conhecidos bens penhoráveis à executada originária – fls. 43 a 47 dos autos:

5. Da consulta da certidão permanente “*empresa on-line*” relativamente à matrícula, inscrições, respectivos averbamentos consta como administrador único: A..... – fls. 45;

6. O aqui oponente foi notificado para exercer o direito de audição prévia através do ofício n.º 3794 – fls. 61;

7. Em 2011-04-26 deu entrada um requerimento no Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão 1 que foi apresentado como oposição – fls. 65.

8. Por despacho de 2011-05-25 foi considerado o requerimento referido em 6) como exercício de audição prévia, despacho notificado ao mandatário judicial – fls. 73 a 75;

9. Foi proferido despacho de reversão que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e do qual se transcrevem as partes mais relevantes:

«*DESPACHO DE REVERSÃO*

1. *Por dívidas de IVA, IRC, IRS (ret. fonte) e I. Selo (ret. fonte) foi instaurado o processo de execução fiscal número 0450200701073044 e apensos, contra a sociedade B....., S.A., NIPC, com sede na Rua,,, V.N. de Famalicão. De acordo com a lista anexa, que faz parte integrante deste despacho, constam todas as informações relativas aos tributos em dívida, objecto desta reversão.*

2. *Verifica-se que a sociedade iniciou a actividade em 1991-07-15, na actividade de confecção de vestuário.*

3. *Nos termos do art. 153º, n.º 2, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores.*

4. *Na sentença de declaração de insolvência proferida em 02-04-2009 do processo que correu termos no 1º Juízo Cível do Tribunal Judicial de V.N. de Famalicão com o n.º 412/09.4TJVNF, encontram-se provados por documento ou confissão que a executada originária é, presentemente, administrador A....., que a sociedade deixou de pagar de forma generalizada aos seus credores e que não possui quaisquer bens imóveis. A decisão de encerramento, no referido processo, foi determinada por insuficiência da massa insolvente.*

5. *Confirma-se também que no âmbito dos sistemas informáticos de penhoras automáticas, de património e de veículos da DGCI, à sociedade originária não são conhecidos bens.*

6. *Nos termos do art. 23º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.*

7. *Pelas dívidas tributárias cujos factos ocorreram depois de 01/01/1999 nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 24º da Lei Geral Tributária (LGT) conjugado com o artigo 153º n.º 2 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, os gerentes que exerçam funções de administração são considerados subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si, quer pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património se tornou insuficiente para a sua satisfação, quer pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu (...)*

(...)

Quanto ao IVA e juros cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado posteriormente declaração de insolvência (02-04-2009) e tendo em conta o prescrito no artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT, assiste razão ao auditado, pelo que se retiraram esses valores das dívidas em reversão.

Por último, o facto do despacho nada referir quanto à culpa do responsável subsidiário, o artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT refere que essa prova (que não lhe foi imputável a falta de pagamento) caberá ao próprio e não à administração fiscal.

12. *Estando concretizada a audição do responsável subsidiário e rebatidos todos os fundamentos apresentados, nada obsta à concretização da reversão. Por se verificarem os pressupostos previstos nos referidos artigos 24º, n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária, 153º do CPPT, revento a execução contra o gerente A....., NIF, relativamente às dívidas constantes na listagem anexa, prescindindo da audição das testemunhas arroladas.*

Cumpra-se o disposto nos artigos 160º e 191º, n.º 3, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário” - fls 76 a 77 dos autos;

10. O ora oponente foi citado na qualidade de responsável subsidiário em 2011-08-12 – fls. 80 a 82

11. A presente Oposição foi apresentada no Serviço de Finanças em 2011-09-01 – fls.5;

3. A sentença recorrida julgou improcedente a oposição que o oponente, ora recorrente, na qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento de dívidas tributárias em cobrança na execução fiscal instaurada contra a sociedade “B., S.A.”, e que contra si reverteu, deduziu com base na alegada (i) impossibilidade de prosseguimento da execução contra si face à insolvência dessa sociedade e ao disposto no artigo 108º n.º 5 do CPPT, (ii) ausência de responsabilidade sua pelo pagamento da dívida e falta de prova, pela administração tributária, de culpa sua na falta de património societário à luz do regime previsto no artigo 24º da LGT.

E as questões suscitadas neste recurso são as de saber se a sentença enferma de erro de julgamento, em matéria de direito, ao ter concluído não só pela viabilidade legal de prosseguimento da execução fiscal contra o responsável subsidiário após a insolvência da sociedade devedora, pese embora não tenha adquirido bens após essa declaração de insolvência, como, também, pela verificação de todos os pressupostos legais para a responsabilização do oponente pelo pagamento das dívidas tributárias exequendas.

3.1. Da possibilidade legal de prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário após a declaração de insolvência da sociedade devedora.

Em causa no presente recurso não está a posição jurisprudencial que tem vindo a ser seguida, de forma pacífica e reiterada pelo Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que é viável a instauração de processos de execução fiscal após a declaração de insolvência, pese embora os que sejam para cobrança de créditos vencidos *antes* da declaração de insolvência devam ser imediatamente sustados e avocados pelo tribunal judicial para apensação ao processo de insolvência, e os que sejam para cobrança de créditos vencidos *após* a declaração de insolvências devam prosseguir, embora só com a penhora de bens não apreendidos no processo de insolvência.

A questão colocada prende-se com o facto (provado) de a sociedade devedora ter sido declarada insolvente em 2009 e de as execuções fiscais que contra ela pendiam por créditos vencidos *antes* da declaração de insolvência terem sido avocadas ao processo de insolvência e posteriormente devolvidas ao serviço de finanças face ao encerramento desse processo por insuficiência da massa insolvente, com posterior reversão das execuções contra «o administrador único: A.....», enquanto responsável subsidiário pelo pagamento das dívidas tributárias exequendas, por «*não serem conhecidos bens penhoráveis à executada originária*».

Isto porque na sentença se julgou ser legalmente possível e viável a prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário, com a penhora de bens suficientes para pagamento da dívida tributária exequenda, independentemente da data de aquisição desses bens, na medida em que só relativamente à sociedade insolvente se compreenderia que a cobrança ficasse restrita a bens ulteriormente adquiridos. Para o efeito, aduziu-se a seguinte argumentação:

«No caso sub judice estamos perante uma execução fiscal para cobrança de dívidas vencidas antes da declaração de insolvência. Pois quanto às dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado posteriormente à declaração da insolvência o próprio despacho de reversão já as exclui.

Assim, se a Fazenda Pública não tiver logrado o pagamento dos seus créditos exequendos provenientes de dívidas tributárias pela massa insolvente da sociedade originária devedora, a lei (porque tais dívidas não se extinguiram) admite a prossecução da execução fiscal em ordem a conseguir esse pagamento pelo património dos responsáveis subsidiários (cf. art. 24º da LGT), ao abrigo do disposto nos arts. 180º n.º 4 e 153º n.º 2 do CPPT.

Na verdade, demonstrada que seja a insusceptibilidade de os créditos serem pagos pela massa insolvente por motivo não imputável à Fazenda Pública¹, pode considerar-se verificada a condição prevista pela alínea a) do n.º 2 do art. 153º do CPPT para o chamamento à execução fiscal dos responsáveis subsidiários.

Ora, no caso de ser chamado à execução fiscal um responsável subsidiário, não faz sentido invocar a restrição do n.º 5 do art. 180º do CPPT nas situações, como a ora sob apreciação, em que, relativamente a ele, inexistente qualquer declaração de insolvência.

Aquela restrição só tem razão de ser se a empresa, o falido ou responsável subsidiário mencionados na norma legal (nº 5 do art. 180º do CPPT) forem o executado ao tempo e em relação ao qual a declaração de insolvência determina a sustação da execução e remessa ao tribunal judicial competente para apensação ao processo de recuperação ou de falência, nos termos do art. 180º, nºs 1 e 2, do CPPT.

Só em relação a esses se compreende que a cobrança coerciva do que ainda se mostre em dívida à Fazenda Pública fique restrita a bens ulteriormente por eles adquiridos, em respeito à intangibilidade do acervo de bens e de direitos da massa falida/insolvente e ao princípio da universalidade da

instância falimentar. É que só então, porque tais bens não podiam ter integrado a massa insolvente, a execução fiscal poderá prosseguir em relação ao insolvente sobre bens não apreendidos no processo de insolvência, não saindo prejudicada a aludida finalidade universal do processo em relação ao insolvente nem a intangibilidade do acervo de bens e de direitos da massa insolvente.

No caso sub judice, reiteramos, porque o oponente não foi declarado insolvente não faz sentido convocar, relativamente a ele, o disposto no n.º 5 do art. 180º do CPPT.

Donde decorre, à evidência, que o Mmº Juiz reproduziu na sentença o texto do acórdão do STA de 19/12/2012, no processo n.º 01020/12, embora sem o mencionar e citar.

Tal acórdão adoptou a posição jurisprudencial que aqui igualmente se acolhe e reitera², não só pela pertinência da sua motivação lógico-jurídica e bondade da solução a que conduz, como, também, pela argumentação jurídico-tributária que ora se acrescenta e passa a enunciar

O artigo 180º do CPPT, sob a epígrafe “*Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal*”, dispõe no n.º 1 que “*Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração*”, clarificando no n.º 4 que os processos de execução fiscal que tenham sido avocados ao processo de recuperação de empresa ou de falência serão devolvidos aos respectivos serviços de finanças quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência, e acrescentando no n.º 5 que «*Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.*

A norma contida no n.º 5 está, pois, intimamente ligada à norma contida no n.º 4, visando esclarecer o que podem e devem os serviços de finanças fazer com as execuções que lhe são devolvidas quando cessa o processo de recuperação ou finda a falência/insolvência, tendo em conta os efeitos que tal processo tem na execução fiscal perante o regime contido no n.º 1 do art. 180º do CPPT conjugado com o regime contido no art. 88º do CIRE.

No nosso entendimento, a norma não pretende determinar que as execuções fiscais apenas podem prosseguir contra a sociedade devedora insolvente e respectivos devedores subsidiários no caso de algum deles vir a adquirir bens em momento ulterior ao processo de recuperação ou de insolvência, mas, tão só, determinar a sorte ou destino processual dessas execuções após a sua devolução ao serviço de finanças, tendo em conta a anterior imposição legal de suspensão do processo executivo imposta pelo n.º 1 e a inevitável inexistência de bens pela sociedade insolvente no momento em que ocorre a devolução. O que a norma estabelece é que, pese embora a inexistência de quaisquer bens no momento em que a devolução ocorre - seja pela sociedade devedora originária, seja pelos responsáveis subsidiários -, os processos de execução devem manter-se pendentes para que possam prosseguir caso os devedores (originário ou subsidiários) venham a adquirir bens.

Com efeito, não se tendo extinguido as dívidas tributárias em cobrança na sequência do processo de insolvência, nada obsta ao chamamento do responsável subsidiário à execução fiscal para o seu pagamento, nos termos do disposto no artigo 153º, n.º 2, do CPPT, pois a declaração de insolvência não se projecta sobre o responsável subsidiário nem o património deste se confunde com aquele que integra a massa insolvente (art. 46º do CIRE).

Por isso, como se deixou salientado no aludido acórdão prolatado por esta Secção do STA no proc. n.º 01020/12, não faz sentido convocar relativamente ao responsável subsidiário o disposto no n.º 5 do artigo 180º do CPPT, já que a restrição aí estabelecida só tem razão de ser «se a empresa, o falido ou responsável subsidiário mencionados na norma legal (n.º 5 do art. 180º do CPPT) forem o executado ao tempo e em relação ao qual a declaração de insolvência determina a sustação da execução e remessa ao tribunal judicial competente para apensação ao processo de recuperação ou de falência, nos termos do art. 180º, n.ºs 1 e 2, do CPPT. Só em relação a esses se compreende que a cobrança coerciva do que ainda se mostre em dívida à Fazenda Pública fique restrita a bens ulteriormente por eles adquiridos, em respeito à intangibilidade do acervo de bens e de direitos da massa falida/insolvente e ao princípio da universalidade da instância falimentar».

E só esta interpretação se integra e harmoniza, de forma lógica e coerente, com o regime geral contido na Lei Geral Tributária para a responsabilidade tributária subsidiária, e particularmente com a norma contida no seu artigo 23º, segundo o qual o dever de reversão da execução contra os gerentes e administradores da sociedade devedora «*é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis*» (n.º 7). Não faria qualquer sentido que o legislador exigisse, como exige através deste preceito legal, a reversão da execução contra o responsável subsidiário antes do envio para apensação ao processo de insolvência, viabilizando até a adopção de medidas cautelares contra o revertido (e que podem passar pelo imediato arresto de todos os bens que na altura possui³), se depois não pudessem ser penhorados

todos os seus bens, particularmente aqueles que existiam e permaneciam no seu património à data da devolução do processo ao serviço de finanças, designadamente pela conversão em penhora dos bens que lhe foram arrestados.

Além de que estaria aberta a porta para uma incompreensível, infundada e injusta evasão à responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24º da LGT, bastando ao gerente ou administrador conduzir a sociedade à insolvência e obter a declaração dessa situação para impedir que todo o seu património (ainda que vasto e valioso) respondesse pelo pagamento de dívidas tributárias da sociedade por si gerida, pois só lhe podiam ser penhorados bens que viesse a adquirir no futuro, ficando salvos e intocáveis todos os bens que adquirira até ao momento da declaração de insolvência da sociedade (porventura adquiridos à custa da forma como exerceu a gerência da sociedade).

Ora, é sabido que, para além do teor verbal da lei, o intérprete tem de socorrer-se de outros meios disponíveis na panóplia hermenêutica, como o elemento lógico e racional ou teleológico, que parte do pressuposto de que uma norma tem uma função a cumprir, impondo-se surpreender o seu sentido em correlação com o escopo visado pela lei e impondo-se a conjugação da norma com outras normas que regulam a mesma matéria, de modo a formar um todo tendente a um sentido, ou até a sua conjugação com a totalidade da ordem jurídica, visto que esta constitui um sistema coerente e lógico (interpretação que sendo contextual e intertextual, se designa de sistemática). Razão por que o artigo 9º do Código Civil estabelece que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, ainda que não possa ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Neste contexto, não podemos deixar de sufragar a interpretação restritiva do n.º 5 do art. 180º do CPPT contida no aludido acórdão do STA, no sentido de que só em relação às pessoas (singulares ou colectivas) que tenham sido declaradas falidas ou insolventes se compreende que a cobrança coerciva do que ainda se mostre em dívida à Fazenda Pública fique restrita a bens ulteriormente adquiridos, em respeito à intangibilidade do acervo de bens e de direitos da massa falida/insolvente e ao princípio da universalidade da instância falimentar. Tal interpretação é a que melhor se ajusta ao teor verbal da lei em termos lógicos, racionais ou teleológicos.

No presente caso, o oponente, ora recorrente, não foi declarado insolvente, pelo que, não faz sentido convocar, relativamente a ele, o disposto no n.º 5 do art. 180º do CPPT.

Pelo exposto, improcede o recurso quanto a esta questão.

3.2. Da verificação dos pressupostos legais para a responsabilização subsidiária do oponente pelo pagamento das dívidas tributárias exequendas.

Argumenta o recorrente que a sentença é completamente omissa quanto às datas limite de pagamento dos impostos em cobrança, já que nos “FACTOS PROVADOS” apenas se refere o n.º do processo executivo, a origem da dívida, o período da tributação, e o valor da quantia exequenda, nada se referindo quanto à data de pagamento das dívidas exequendas, pese embora se trate de um requisito essencial para aferição da responsabilidade subsidiária, particularmente no que toca à questão do ónus de prova da culpa pela insuficiência de património da empresa para pagamento das dívidas exequendas, advogando que, no caso, o despacho de reversão tinha de conter a atribuição de culpa ao revertido.

Todavia não lhe assiste razão, porquanto tais datas limite de pagamento não só decorrem claramente dos DOC referenciados no quadro plasmado no ponto 1. do probatório, como constam da listagem anexa ao despacho de reversão reproduzido no probatório e para o qual este remete. Desses elementos, acolhidos por remissão, resulta que as dívidas abrangidas no despacho de reversão tinham as datas limite de pagamento ou de entrega entre 20.10.2007 e 10.02.2009, ou seja, dentro do período em que o oponente exerceu a função de *administrador único* da executada originária - cfr. ponto 5 dos factos provados que remete para a certidão de fls. 43 e segs.

Por outro lado, como bem salienta o Magistrado do Ministério Público no parecer acima transcrito, essa omissão sempre seria irrelevante, porquanto o próprio despacho de reversão expressamente exclui da responsabilidade subsidiária as dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado posteriormente à declaração de insolvência - cfr. ponto 9 dos factos provados.

Deste modo, tendo o prazo do pagamento das dívidas exequendas terminado no período em que o oponente, ora recorrente, exerceu as funções de *administrador único* da sociedade devedora, a sua responsabilidade subsume-se na norma contida no artigo 24º, n.º 1, alínea b), da LGT, como aliás se refere no despacho de reversão. E assim sendo, impendia sobre ele, e não sobre a Fazenda Pública, o ónus de prova da ausência de culpa pela falta de pagamento dessas dívidas.

Razão por que não merece censura a sentença ao julgar que se verificavam todos os pressupostos para a responsabilização do oponente pelo pagamento da dívida exequenda e que cabia a este, face ao disposto na alínea b) do artigo 24º da LGT, a prova de que não teve culpa na falta de pagamento das dívidas tributárias exequendas, prova essa que não fez.

A argumentação expendida na sentença recorrida é, pois, manifestamente suficiente para dar a conhecer a falta de razão que assiste à posição sustentada pelo oponente, evidenciando as razões pelas quais não era ao órgão de execução fiscal que incumbia invocar os factos indiciadores da culpa no despacho que determinou a reversão.

Termos em que, também nesta parte, improcede o recurso.

4. Face ao exposto, acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Francisco Rothes* — *Ana Paula Lobo*.

⁽¹⁾ Já não será assim se ficar demonstrado que o pagamento dos créditos exequendos não foi feito pela massa insolvente por a Fazenda Pública não ter oportunamente reclamado o seu pagamento no processo de insolvência, pois nessas situações não poderá imputar-se a falta de pagamento àqueles que poderiam ser responsabilizados subsidiariamente. Neste sentido, embora no âmbito da falência, vide os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 27 de Setembro de 1995, proferido no proc. com o n.º 16.069, publicado (...); de 30 de Maio de 2001, proferido no proc. com o n.º 25.691, publicado (...).

⁽²⁾ Idêntica posição foi recentemente acolhida nos acórdãos do STA de 4/03/2015 e de 7/01/2015, nos recursos n.ºs 0122/15 e 0446/14, respectivamente.

⁽³⁾ Porque os revertidos podem desencadear a dissipação de bens do seu património, frustrando dessa forma a realização dos créditos da Fazenda Pública, a lei permite ao órgão da execução fiscal o imediato arresto dos seus bens nos termos previstos no artigo 214.º do CPPT; e caso se mostre depois necessário, o arresto será convertido em penhora dos mesmos bens (n.º 3 do artigo 214.º).

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação. Impugnação judicial. Decisão por despacho. Falta de audição do arguido e do Ministério Público.

Sumário:

- I — *Verifica-se a nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119.º, bem como a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 120.º, ambos do CPP, se o despacho por que o juiz decidiu o recurso da decisão administrativa de aplicação de coima não foi antecedido da notificação ao arguido e o Ministério Público para os efeitos previstos na segunda parte do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO, o que determina a invalidade dessa decisão, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 122.º do mesmo CPP, sempre aplicável ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT e do artigo 41.º do RGCO.*
- II — *Porque essa decisão conheceu o recurso judicial sem a prévia concordância do arguido e do Ministério Público, o recurso jurisdicional dela interposto com esse fundamento deve ser provido, declarando-se nula a decisão e remetendo-se os autos ao tribunal a quo, a fim de assegurar a audição prévia do arguido e do Ministério Público.*

Processo n.º 463/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

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

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A magistrada do Ministério Público junto do Tribunal Tributário de Lisboa recorre para este Supremo Tribunal da decisão Meritíssima Juíza daquele Tribunal, de 27 de Fevereiro de 2014, que, por simples despacho, anulou **o processo de contra-ordenação, incluindo o auto de notícia, que passa a valer como participação**, mais ordenando, **após trânsito**, a baixa dos autos ao Serviço de Finanças.

A recorrente concluiu as alegações de recurso nos termos seguintes:

1- O recurso interposto por “A....., Lda.” foi em 27.09.2013 – cfr. fls. 12 – remetido pelo Ministério Público ao Juiz, acto que, nos termos do n.º 1 do art. 62.º do RGCO equivale à acusação;

2- Em 27.02.2014 o juiz decidiu o caso através de simples despacho.

3 - Não foi concedido prazo ao MP nem ao arguido para, querendo, se pronunciarem, opondo-se caso assim o entendessem, a uma decisão por mero despacho, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 64.º do RGCO.

4- De acordo do estipulado no n.º 2 do art. 64.º do Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10, a possibilidade de decidir o recurso de impugnação judicial por simples despacho está absolutamente dependente da não oposição da arguida e do Ministério Público a essa forma de decidir.

5- A omissão dessa audição constitui a nulidade insanável prevista na alínea c) do artigo 119.º do Código de Processo Penal, aplicável “ex vi” art. 41.º Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10 (RGCO).

6 - A decisão por simples despacho implica, nos termos do art. 122.º, n.º 1 do CPPenal, a invalidez da decisão por simples despacho proferida nos autos.

7 - A sentença recorrida, viola o disposto no n.º 2 do art. 64.º do Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10, pelo que deverá, ser revogada e ordenado o prosseguimento dos autos,

Como é de Justiça!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

3 - Questão a decidir

É a de saber se o juiz pode decidir o recurso da decisão de aplicação da coima por despacho, sem previamente notificar o arguido e o Ministério Público, nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO.

4 - Na decisão recorrida fixaram-se os seguintes factos:

A) Em 24 de Maio de 2013 foi levantado auto de notícia contra a ora recorrente, imputando-lhe a infracção do disposto nos artigos 27º, n.º 1 e 41º, n.º 1 alínea b) do Código do IVA – Pagamento do Imposto fora do prazo, com referência ao período 2012/12T, punível pelos artigos 114º, n.ºs 2 e 5, alínea a) e 26º, n.º 4 do RGIT - Falta de entrega da prestação tributária dentro do prazo (cfr. fls. 2 dos autos).

B) Com base no auto de notícia referido em A) que antecede, o Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2 instaurou, na mesma data, contra a arguida, ora recorrente, o processo de contra-ordenação n.º 3573201306033679 (cfr. fls. 1 dos autos).

C) Em 2 de agosto de 2013, no âmbito do mencionado processo de contra-ordenação, o Chefe do Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2 proferiu o despacho objecto do presente recurso, que aplicou à arguida coima no montante de € 1.488,43, acrescida de custas processuais, no montante de €76,50 (cfr. fls. 4 e 4v dos autos);

D) Do referido despacho consta o seguinte:

«Descrição Sumária dos Factos

Ao (A) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante do imposto exigível: 4.838,08; 2. Valor da prestação tributária entregue: 4.838,08; 3 - Valor da prestação tributária em falta: 0,00; 4. Data do cumprimento da obrigação: 2013-02-16; Período a que respeita a infracção: 2012/12T; 6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 2013-02-15, os quais se dão como provados.

Normas Infringidas e Punitivas

Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do RGIT referidos no quadro, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05/07, constituindo contra-ordenação (ões).

Normas Infringidas

Artigo

Art.º 27.º, n.º 1 e 41.º n.º 1 b) CIVA – Pagamento do imposto fora do prazo (T)

Normas Punitivas

Artigo

Art.º 114.º n.º 2, n.º 5 a) e 26 n.º 4 do RGIT – Falta entrega prest. Tributária dentro prazo (T)

Período Tributação

201212T

Data Infracção

2013-02-15

Coima Fixada

1.488,43

Responsabilidade contra-ordenacional

A responsabilidade própria d(s) arguido(s) deriva do art. 7.º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, aplicável por força do art. 3.º do RGIT, concluindo-se dos autos a prática, pelo(s) arguido(s) e como autor(es) material(ais) da(s) contra-ordenação (ões) identificada(s) supra.

Medida da Coima

Para fixação da coima em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da(s) contra-ordenação(ões) praticada(s), para tanto importa ter presente e considerar o seguinte quadro (Artº 27 do RGIT):

Requisitos/Contribuintes**1. A..... LDA**

Actos de Ocultação	Não
Benefício Económico	0,00
Frequência da prática	Acidental
Obrigação de não cometer infrac�o�o	Não
Situa�o Económica e Financeira	Baixa
Tempo decorrido desde a prática da infrac�o�o	3 a 6 meses

(...)

DESPACHO

Assim, tendo em conta estes elementos para a gradua o da coima e de acordo com o disposto no art. 79.º do RGIT aplico ao arguido a coima de Eur. 1.488,43, cominada no(s) Art(s)º 114 n.º 2, n.º5 a) e 26 n.º 4, do RGIT, com respeito pelos limites do art. 26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur. 76,50) nos termos do N.2 do Dec-Lei n.º 29/98 de 11 de Fevereiro.

Notifique-se o arguido dos termos da presente decisão, juntando-se-lhe cópia, para, efectuar o pagamento da coima com benefício de redu o no prazo de 15 dias (78%/2) RGIT) ou sem benefício de redu o no prazo de 20 dias, podendo neste último prazo recorrer judicialmente (79%/2 RGIT), sob pena de cobrança coerciva, advertindo-o de que vigora o Princípio de Proibi o de “Reformatio in Pejus” (em caso de recurso não   susceptível de agravamento, excepto se a situa o económica e financeira do infrator tiver melhorado de forma sensível)». (cfr. fls. 4 e 4v dos autos);

E) Em 9 de Setembro de 2013, a arguida apresentou recurso da decisão proferida em C) e D) que antecede(m) (cfr. fls. 7 e 8 dos autos).

Com relevância para a decisão da causa nada mais se provou, designadamente, qual a identifica o do autuante e a qualidade em que o mesmo agiu, não se encontrando o auto de notícia assinado.

5 – Apreciando

5.1 Da decisão por despacho sem prévia notifica o do arguido e do Ministério Público nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO

A decisão recorrida nos presentes autos foi proferida pela Meritíssima Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa por despacho, sem prévia audi o do arguido e do Ministério Público nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO (aplicável *ex vi* do disposto na alínea b) do artigo 2.º do RGIT), ou seja, sem previamente lhes assegurar a possibilidade de se oporem   decisão por mero despacho.

Alega a recorrente que tal omissão constitui nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119.º do Código de Processo Penal (CPP), aplicável *ex vi* do art. 41.º do RGCO e, por outro lado, que a decisão por simples despacho, implica, nos termos do art. 122.º, n.º 1, do CPP, a invalidade dessa decisão.

No que tem inteira razão.

Como já decidido por Acórdãos deste STA de 29 de Outubro de 2014, rec. n.º 1024/14, e de 19 de Novembro de 2014, rec. n.º 1291/14, que nos limitaremos a acompanhar, nos termos do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO são dois os requisitos – cumulativos – para que o juiz possa decidir por despacho: (i) que não considere necessária a audiência de julgamento e (ii) que o arguido e o Ministério Público não se oponham.

Trata-se da concretiza o, no processo de contra-ordena o, do princípio constitucional do direito de audiência e de defesa previsto no art. 32.º, n.ºs 1, 5 e 8 da CRP. E como salientam os Cons. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos' [Regime Geral das Infrac o es Tributárias - Anotado, 4.ª edi o, 2010, áreas editora, anota o 10 ao art. 81.º, p. 547; bem como Contra-ordena o es - Anota o es ao Regime Geral, 6.ª Edi o, 2011, áreas editora, anota o 2 ao art. 64.º, p. 500), «Basta a oposi o de qualquer deles (arguido ou MP) para o juiz não poder decidir por despacho. Esta oposi o poderá ser manifestada pelo arguido no requerimento de interposi o de recurso e pelo Ministério Público ao apresentar o processo ao juiz, devendo entender-se que constituem manifesta o implícita de oposi o o oferecimento de prova que deva ser produzida em audiência. No entanto, não se exigindo que eles manifestem a oposi o espontaneamente nesses momentos, o juiz, no caso de não

considerar necessária a audiência, deverá notificar o arguido e o Ministério Público anunciando a sua intenção de decidir por despacho, para dar-lhes oportunidade de deduzirem oposição, fixando-lhe prazo para esse efeito. Na falta de manifestação de oposição, o juiz poderá decidir por despacho, não sendo necessária uma afirmação positiva de concordância, como se conclui dos termos do n.º 2 do art. 64.º do RGCO, em que se estabelece que «o juiz decide por despacho quando não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido ou o Ministério Público não se oponham». Para além disso, antes de decidir por despacho, o juiz deve dar oportunidade ao representante da Fazenda Pública de trazer ao processo os elementos que repute convenientes para decisão (art. 70.º, n.ºs 1 e 2, do RGCO)».

No caso dos autos constata-se que nem a arguida, nem o Ministério Público foram ouvidos sobre a possibilidade de o recurso ser decidido por despacho, verificando-se a alegada violação do citado preceito legal, substanciada na omissão daquela audiência e configurando-se, conseqüentemente, a nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119.º e a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do art. 120.º, ambos do CPPenal, aplicável “ex vi” art. 41.º do RGCO e da alínea b) do art. 3.º do RGIT.

Ocorre, assim, a invalidade da decisão (despacho) recorrida, atento o disposto no n.º 1 do art. 122.º do CPPenal, procedendo assim o recurso.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, declarando-se nulo o despacho recorrido e ordenando-se a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, a fim de aí prosseguirem com a notificação da Arguida e do Ministério Público, de harmonia e para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 64.º do RGCO.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Pedro Delgado - Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Processo n.º: 473/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., Lda., identificada nos autos, apresentou reclamação judicial no TAF de Viseu, contra a decisão que ordenou a penhora da fracção autónoma designada pela letra “B” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na freguesia de, do concelho de Viseu, inscrito no artigo 3942 da matriz urbana respectiva, na sequência da execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívida de IVA de 2013 e respectivos juros de mora, no montante global de €123,13, fundamentando a sua pretensão na homologação judicial do plano de recuperação aprovado com 71,06% dos votos dos credores.

Naquele Tribunal julgou-se a reclamação procedente, determinando-se o levantamento da penhora do referido imóvel.

2. Não se conformando, a Fazenda Pública veio recorrer para o STA, apresentando alegações, das quais se extraem as seguintes conclusões:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a conseqüente revogação do despacho reclamado, cumprindo indagar da sua legalidade;

b) Está em causa decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que ordenou a penhora de um bem imóvel, no caso as instalações da reclamante;

c) Segundo o duto entendimento do Tribunal a quo, não pode ser instaurado nem prosseguir qualquer processo de execução, enquanto pender o plano especial de revitalização da empresa reclamante, ao abrigo do art.º 17ºE, do CIRE e também do disposto no art.º 180º do CPPT;

d) Atentos à factualidade cronológica dos acontecimentos, podemos facilmente depreender que a AT agiu em conformidade com os princípios básicos da legalidade fiscal, tendo em atenção a intangibilidade dos créditos tributários e a sua prevalência sobre qualquer legislação especial.

e) A reclamante devedora requereu um plano de recuperação (PER) em 15/11/2013. De acordo com o legalmente previsto, existindo dívidas fiscais à data, no montante de €23,50, foram as mesmas

reclamadas, tendo a AT, através da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, manifestado intenção em participar nas negociações do PER, de acordo com o Ofício 8950 de 28/11/2013. Não obstante esta disponibilidade, o certo é que nunca foi contactada para fazer parte das negociações, embora esta fosse uma diligência obrigatória por lei, nem da lista provisória publicada no “Portal Citius”, nem da listagem oficial da homologação, consta AT como credora;

f) O PER foi homologado em 10/03/2014 e afixado por edital em 13/03/2014 (Processo n.º 3523/13.8TBVIS). A instauração do processo executivo onde ocorreu a penhora objeto de reclamação, reporta-se à data de 26/04/2014, não tendo sido realizado qualquer ato conducente à cobrança da dívida até à data de 18/07/2014, data da penhora, muito portanto, após a conclusão das negociações;

g) Destarte, ao contrário do referido na douta sentença, verifica-se que a reclamante efetuou o pagamento voluntário da dívida exequenda e acrescido, em 30/09/2014 o que, salvo melhor opinião, preclui a possibilidade de prosseguimento com a execução fiscal;

h) Originando a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide;

i) Ainda assim, tenha-se presente que as normas insertas nos artigos 17-A a 17-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais, conforme dispõe o TCA Sul, no seu douto Acórdão de 08/02/11, no Processo n.º 4497/11: “1. Do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art.º 30, n.º 2, da L. G. Tributária, decorre a inadmissibilidade, em execuções fiscais em que esteja em causa a sua cobrança, de causas de extinção da execução não previstas nas leis tributárias, atentos ainda ao facto de que a própria concessão de moratórias se encontra vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (vide artigos 36.º, n.º 3 da LGT e 85.º, n.º3 do CPPT);

j) Mesmo admitindo-se a aplicação das normas dos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, verifica-se, ainda assim, que não foram efectuadas diligências que afectassem patrimonialmente a situação da devedora durante as negociações, como refere o art.º 17.º-E, n.º 1 do CIRE, pois a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito tempo depois do terminus das negociações;

k) Assenta a posição da AT no facto de que, sendo a penhora praticada em sede executiva posterior ao desenlace das negociações do PER, não estava a elas vinculada;

l) Não foi a AT tida nem achada nas negociações do PER, embora, de acordo com o legalmente previsto, cfr. art.º 17.º-I do CIRE, devesse a devedora ter notificada todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações, ficando a elas subjugados, mau grado a AT ter realizado todas as diligências ao seu alcance para participar nas mesmas negociações;

m) Como dever obrigatório da defesa da causa pública que impende sobre a AT, acautelando os seus créditos, mal andaria a Fazenda Pública se concedesse alguma exceção, que não é coberta, no nosso entendimento, por qualquer preceito legal;

n) Ao admitir-se a aplicação aos tributos fiscais das normas dos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, esclarece-se que as mesmas só se aplicam ao período em que decorreram as negociações (cfr. n.º 1 do art.º 17.º-E do CIRE) para o efeito de obstar à instauração de nova execução ou suspensão das que estejam em curso, extinguindo-se imediatamente a seguir à homologação do plano especial de revitalização;

o) De facto, em face do exposto, tem que ser mantida na ordem jurídica a penhora, por terem sido observados, na íntegra, os preceitos legais;

p) Nestes termos, somos de parecer que o despacho reclamado que ordenou a penhora do bem imóvel, não padece de qualquer vício, tendo o processo executivo prosseguido corretamente com os seus trâmites legais até ao pagamento voluntário da dívida exequenda e acrescido, com a consequente extinção da mesma após essa data.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a decisão recorrida ser revogada, com a consequente manutenção do despacho reclamado, prosseguindo a execução os seus termos normais.

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de o recurso merecer provimento, pronunciando-se da seguinte forma:

A recorrente acima identificada vem sindicair a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 16 de Fevereiro de 2015, exarada a fls. 195/213.

A sentença recorrida julgou procedente reclamação deduzida contra o acto de penhora de imóvel, no entendimento de que o PEF foi instaurado depois de exarado despacho de nomeação de administrador provisório, em violação do estatuído no artigo 17.º-E/1 do CIRE.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 223/verso/224, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Vejamos.

Antes de mais diga-se que a recorrente, na conclusão g) das suas alegações de recurso, alega facto que não tem suporte na factualidade apurada, a saber, que a recorrida pagou voluntariamente a obrigação exequenda e acrescido em 30 de Setembro de 2014.

Todavia, como resulta das alegações e dos artigos 24.º e 25.º da contestação apresentada pela recorrente (fls. 125) estará em causa um mero pagamento parcial, pelo que o PEF prosseguiu seus termos, mantendo-se, pois, a sindicada penhora e a utilidade da presente instância.

Uma vez que a alegação de tal facto é irrelevante para a decisão da questão decidenda o STA é, ainda, competente para conhecer do recurso (Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6.ª edição 2011, I volume, página 226, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa).

Os créditos tributários são indisponíveis, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária (artigo 30.º/2 da LGT).

O princípio atrás referido prevalece sobre qualquer legislação especial (artigo 30.º/3 da LGT, aditado pela Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro). A Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei (artigo 36.º/3 da LGT).

Os prazos de pagamento dos tributos são regulados nas leis tributárias, sendo certo que, nos casos em que tais leis não estabeleçam prazos, será de 30 dias contados da notificação para pagamento (artigo 85.º/1/2 do CPPT).

A concessão de moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade subsidiária (artigo 85.º/3 do CPPT).

Findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido na lei será extraída certidão de dívida para efeitos de instauração da competente execução (artigo 88.º e 188.º do CPPT).

É permitido o pagamento em prestações desde que seja prestada garantia (artigos 196.º, 197.º e 199.º do CPPT), sendo certo que a suspensão da execução fiscal, apenas é permitida nos termos regulados no artigo 169.º do CPPT.

Como resulta da Exposição de Motivos da Proposta de Lei 39/XII, que procede a alterações ao CIRE, nesta para transcrita na sentença recorrida, «... Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regulamentação de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários».

No mesmo sentido vai o 3.º parágrafo da mesma Exposição de Motivos, que a sentença não transcreve, onde se diz que «As alterações que se propõem ao art. 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social».

Constata-se, assim que, apesar da alteração do CIRE, operada pela Lei 16/2012, de 20 de Abril, dando prevalência à recuperação económica do devedor e relegando para um plano secundário a liquidação do respectivo património, através do PER (artigos 1.º/1 e 17.º-A do CIRE), a LGT consagra a indisponibilidade dos créditos tributários e a prevalência do seu regime sobre qualquer legislação especial, designadamente no âmbito do processo de insolvência (acórdão do STJ, de 13 de Novembro de 2014, proferido no recurso n.º 3970/12 e do STA, de 2015.03.25-P. 0278/15, 2015.04.15-P. 0302/15 e de 2015.04.15-P. 0331/15, todos eles disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Assim sendo, como nos parece que é, o estatuído no artigo 17.º-E/1 do CIRE, não tem aplicação aos créditos tributários.

Note-se, ainda, que no caso em análise o PER iniciou-se em 15 de Novembro de 2013, o administrador provisório foi nomeado em 19 de Novembro de 2013, o Plano de Revitalização foi aprovado em 10 de Março de 2014, e só em 26 de Abril de 2014 foi instaurado o PEF, sendo certo que a penhora só foi efectuada em 18 de Julho de 2014.

O prazo de pagamento voluntário da dívida exequenda só ocorreu em 23 de Agosto de 2014 (alínea L do probatório).

Sustenta a sentença recorrida que nos tributos que devam ser autoliquidados, como é o caso dos autos em que está em causa o IVA de Novembro de 2013, o decurso do prazo previsto na lei para a formação do facto tributário importa o vencimento da obrigação de apresentar a declaração periódica, bem como a obrigação de liquidar o montante devido e enviar o respectivo meio de pagamento, sem qualquer necessidade de interpelação.

Todavia, a nosso ver, pelo contrário, a mera ocorrência do facto tributário, em 2013, gera o direito do Estado ao imposto, sendo, todavia, certo que tal direito tem de ser exercido por via da liquidação, que deve ser notificada ao contribuinte para proceder ao pagamento do tributo no prazo legal e só decorrido o prazo do pagamento voluntário a obrigação se considera vencida (acórdão do STA, de 2012.02.29-P.0885/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Na verdade, com ensina Saldanha Sanches (Manual de Direito Fiscal, página 113) há que distinguir entre "... a existência de uma obrigação na forma de uma pretensão fiscal e uma obrigação que atingiu a fase da exigibilidade: o que só acontece depois de ter sido verificado o momento do vencimento dessa obrigação.

Enquanto a obrigação se não encontra vencida aquilo que existe para o sujeito passivo da obrigação tributária é uma mera pretensão fiscal na altura ainda destituída de exigibilidade: o facto legalmente previsto para o nascimento desta pretensão já se verificou mas não decorreu ainda o prazo legalmente previsto ou o facto exigido por lei para que se dê o vencimento desta obrigação”.

Portando, ao contrário do que sustenta a sentença recorrida, os créditos exequendos venceram-se depois da homologação do plano de revitalização.

A existência do PER não obsta à instauração do PEF e, consequentemente, à efectivação da sindicada penhora, que não sofre dos vícios que lhe são imputados.

Atento o disposto nos artigos 679.º e 665.º do CPC, o SECA não poderá conhecer, em substituição do tribunal recorrido, da questão (deferimento do pedido de pagamento da dívida em prestações) que ficou prejudicada pela solução dada à causa.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso e revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) Em 15/11/2013, deram entrada no 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu, os autos de processo especial de revitalização com o n.º 3523/13.8TBVIS, instaurados pela aqui reclamante “A....., Lda.”—cfr. fls. 12 dos autos.

B) Em 19/11/2013, foi nomeado o administrador judicial provisório, dada publicidade ao Processo Especial de Revitalização e estipulado prazo para que os credores viessem reclamar os seus créditos—facto não controvertido.

C) Através do ofício n.º 8950, de 28/11/2013, endereçado pela Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários à reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, a Autoridade Tributária e Aduaneira manifestou disponibilidade para participar nas negociações a realizar no âmbito do processo especial de revitalização, bem como as condições de regularização dos seus créditos—cfr. fls. 25/26 dos autos.

D) Em 23/01/2014, a Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários remeteu novo ofício dirigido à reclamante, com o conhecimento do Sr. Administrador Judicial Provisório, no qual refere que apesar da disponibilidade manifestada para participar nas negociações, até ao momento não tinha sido contactado para o efeito, reiterando as condições de regularização dos créditos tributários.—cfr. fls. 27/28 dos autos.

E) Por sentença de 10/03/2014, o plano de recuperação de empresa foi objeto de homologação—cfr. fls. 14 dos autos.

F) Da referida sentença consta:

“No âmbito dos presentes autos de revitalização requeridos pela devedora “A....., Lda.” foi apresentado plano de recuperação que reúne a maioria prevista no artigo 17.º F CIRE, por remissão para o disposto no artigo 21º, nº1, CIRE, sendo ainda certo que não se verificam as situações que poderiam determinar a não homologação do plano, nos termos dos artigos 215º e 216º, CIRE.

Assim, homologo o plano de recuperação junto aos autos e declaro encerrado o processo.

Mais determino que apresente decisão, nos termos do disposto no artigo 17º F, nº 6, CIRE vincula os credores que não hajam participado na negociação.

Cumpra o disposto no artigo 17º F, nº 7, CIRE.”—cfr. fls. 13/14 dos autos.

G) O referido plano de recuperação consta de fls. 140 a 189 dos autos.

H) Em 13/03/2014 foi afixado edital para publicitação da homologação do plano de recuperação e citação dos credores e outros interessados, constando do mesmo o seguinte: “Mais ficam citados todos os credores e demais interessados de tudo o que antecede e ainda de que a citação vincula os credores, mesmo aqueles que não hajam participado nas negociações”.—cfr. fls. 15 dos autos.

I) Da decisão de homologação do plano de recuperação, os credores reclamantes “B....., Lda.”, “C....., S.A.” e “D....., Lda.” interpuseram recursos para o Tribunal da Relação de Coimbra, os quais foram julgados improcedentes, por acórdão de 21/10/2014—cfr. fls. 69/106 dos autos.

J) Posteriormente ao início do processo especial de revitalização, a reclamante entrou em incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento do IRS/Retenção na Fonte e IVA, tendo sido, a partir de dezembro de 2013 instaurados pelo Serviço de Finanças de Viseu diversos processos de execução fiscal, ascendendo o montante global em cobrança coerciva a 72.159,36 €—cfr. fls. 34 a 38 dos autos.

K) O processo de execução fiscal n.º 2720201401128507 foi instaurado para cobrança coerciva de dívida proveniente de IVA do mês de Novembro de 2013 e juros de mora, no montante global de 11.385,98€. — cfr. fls. 11 e informação de fls. 38 dos autos.

L) O prazo de pagamento voluntário da dívida em causa terminou em 23/08/20 14 — cfr. fls. 11 dos autos.

M) Em 09/10/2014, a reclamante dirigiu à Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários requerimento de pagamento da dívida exequenda em prestações, a incluir no Plano Especial de Revitalização que, por despacho do Sr. Diretor de Serviços, por delegação, foi indeferido. — cfr. fls. 39 e 42/43 dos autos.

N) Em 27/08/2014, a reclamante apresentou junto do órgão de execução fiscal pedidos de pagamento em prestações no âmbito dos processos de execução fiscal principais n.º 2720201301151746 e n.º 2720201401205986, que foram deferidos na condição de no prazo de 15 dias ser prestada garantia idónea no valor de 71.822,28 € e 10.172,63 €, respetivamente — cfr. fls. 53/54 dos autos.

O) A Administração Tributária efetuou a penhora do imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de, concelho e distrito de Viseu sob o n.º 3942-R/C-B e descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Viseu sob o n.º 52177/2006020. — cfr. fls. 11 e 16/18 dos autos.

P) O imóvel identificado em O) encontra-se onerado com três hipotecas voluntárias, com o valor máximo assegurado em cada uma de 232.093,75 €, 285.723,00 € e 337.802,50 €. — cfr. fls. 16/18 dos autos.

Q) Em 03/09/2014, a reclamante recebeu a “notificação de penhora/citação pessoal” — cfr. fls. 11 e 38/39 dos autos.

R) A reclamante desenvolve a sua atividade comercial no imóvel penhorado.

S) A dívida exequenda no processo de execução fiscal n.º 2720201401128507 não foi reclamada no âmbito do processo a que alude a alínea A) deste probatório — cfr. fls. 135 dos autos.

T) Em 26/04/2014, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2720201401128507 — cfr. fls. 136 dos autos.

U) A reclamante foi citada para a execução com data de 27/04/2014 — cfr. fls. 137 dos autos.

V) Com data de 26/04/2014, foi emitida certidão de dívida n.º 2014/0589143, processo n.º 2720201401128507, no montante de € 96,21 — cfr. fls. 137 dos autos.

Face à factualidade dada como provada o M.º juiz “a quo” considerou que o que interessava apreciar era de saber se a penhora efectuada no processo de execução fiscal em curso e face à pendência do processo especial de revitalização da reclamante era legal.

Considerando que a finalidade do Código dos Processos Especiais da Recuperação de Empresa e de Falências era a de recuperação das empresas e não a sua liquidação e que face à Lei 16/2012 de 20 de Abril essa finalidade privilegiou a possível manutenção do devedor no giro comercial desde que respeitada a legislação aplicável à regularização das dívidas fiscais e da segurança social, decorre do artigo 17 — E1 do CIRE ser obstáculo à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívida contra o devedor durante todo o tempo em que perdurarem as negociações a decisão judicial a que alude a alínea a) do artigo 17 C do CIRE que ordena o prosseguimento do processo de revitalização e designa administrador judicial provisório, alias de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 180 do CPPT.

Todavia tendo em conta o disposto também no n.º 6 do artigo 180 do CPPT que estipula que as disposições do artigo 180 não são aplicáveis aos créditos vencidos após a declaração da falência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação de empresa que seguirão os termos normais até extinção da execução face à contradição das normas em presença considerou necessário proceder à sua harmonização.

E tendo em conta o disposto no artigo 9/1 do Código Civil, na esteira dos vários arestos deste STA referidos na sentença recorrida o m.º juiz “a quo” entendeu ser possível a instauração de novas execuções fiscais após a declaração da insolvência mas nas seguintes condições:

Se para cobrança de créditos vencidos antes da declaração da insolvência/recuperação de empresa deverá a execução ser imediatamente sustada e avocada pelo Tribunal judicial para apensação daquele processo ao qual deverá ser enviada pelo Tribunal Tributário.

Se para cobrança de créditos fiscais nascidos após a declaração da insolvência a execução prosseguirá mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência.

E porque no caso em apreço a dívida tributária se refere a IVA de Novembro de 2013 e que a mesma se tornou exigível a partir de 15 de Fevereiro de 2014, data em que deveria ocorrer a sua entrega tendo o PER sido apresentado em 15 11 2013 e a nomeação do Administrador provisório ocorrido em 19 11 2013 consta-se que os créditos exequendos se venceram em momento posterior à apresentação do PER mas em momento anterior à sua homologação que ocorreu em 10 03 2014.

Por tal razão face ao disposto no artigo 180 do CPPT e o disposto no artigo 17 do CIRE a AT estava impedida de instaurar e fazer prosseguir a execução fiscal do crédito exequendo e consequentemente de proceder à penhora para garantir o pagamento daquele.

Consequentemente considerando ilegal a penhora ordenou o seu levantamento.

É contra esta decisão que se insurge a Fazenda Pública já que como se vê do teor das sua alegações considera que sendo os créditos tributários indisponíveis a sua redução ou extinção só poderia ocorrer desde que a lei o previsse como decorre do disposto no artigo 30/2 da LGT.

Pelo que o disposto no artigo 17/E 1 do CIRE é aqui inaplicável.

E no caso dos autos como resulta do probatório até porque os créditos exequendos só se venceram após a homologação do plano de revitalização.

A existência do PER não obsta à instauração do processo de execução fiscal e consequentemente da efectivação da penhora.

Esta questão foi já objecto de vários arestos deste Supremo Tribunal Administrativo.

E porque se não vê razão alguma para se alterar a doutrina neles perfilhada e porque com ela se concorda, limitar-nos-emos a reproduzir o que sobre a questão ficou exarado no acórdão de 15 04 2015 proferido no processo nº 0278/15.

«Sustenta a Fazenda Pública, em síntese, que a sentença fez errado julgamento pois (i) as normas dos arts. 17º-A a 17º-I do CIRE não se sobrepõem às normas fiscais (e, por isso e por falta de previsão legal, não podia a AT conceder moratória alguma na cobrança da dívida exequenda) e, (ii) mesmo a admitir-se que são aplicáveis aquelas normas, a instauração do processo executivo e a penhora ocorreram muito após a conclusão das negociações ocorridas no PER.

A nosso ver, adiantamo-lo desde já, tem razão.

Acompanhamos a sentença no segmento em que dá conta da evolução histórica do designado, hoje talvez algo imprópriamente, direito falimentar, cujas soluções, umas vezes privilegiam a recuperação das empresas e, outras, manifestam preferência pela liquidação delas, bem como quanto aos pertinentes considerando que teceu em torno dos motivos e dos fins prosseguidos pelo PER.

No que respeita às alterações introduzidas pela Lei nº 16/2012, de 20 de Abril – que institui o PER, aditando ao CIRE os arts. 17º-A a 17º-I –, a opção foi claramente no sentido de privilegiar e fomentar a recuperação (...).

Mas, a nosso ver, as alterações introduzidas pela Lei nº 16/2012, de 20 de Abril, no CIRE, prosseguindo como principal objectivo o de «reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação» (Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos.), não permitem concluir que o legislador tenha querido ou admitido restrição alguma ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ou sequer que a sua cobrança pudesse sofrer restrições outras para além das consagradas na legislação aplicável, maxime na Lei Geral Tributária (LGT), que, não constituindo lei de valor reforçado, assume a natureza de lei que fixa os princípios e fundamentos do sistema tributário (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotações 1 e 3 ao art. 2º, págs. 64 a 66: «A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica», visando «como regra, regular exhaustivamente as matérias de que trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada»; consequentemente, «o art. 2º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a Lei Geral Tributária às restantes leis ordinárias»), e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nesse sentido, da transcrição feita na sentença da referida exposição de motivos permitimo-nos salientar a seguinte passagem, respeitante ao PER: «[...] Este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que seja respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social e observadas determinadas condições que asseguram a salvaguarda dos interesses dos credores minoritários» (sublinhado nosso).

Aponta também nesse sentido o terceiro parágrafo da mesma exposição de motivos, que a sentença não transcreveu, mas que se nos afigura também relevar para o correcto enquadramento da questão a dirimir; por isso, transcrevemo-lo agora: «As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social» (sublinhado nosso).

Afigura-se-nos, pois, que, como resulta da referida exposição de motivos, o legislador não quis de modo algum que o propósito assumido de promover a recuperação dos devedores que se encontram em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, em ordem a possibilitar a

manutenção do devedor no giro comercial, o tenha determinado a alijar a natureza indisponível dos créditos tributários.

A indisponibilidade dos créditos tributários está expressamente prevista no n.º 2 do art. 30.º da LGT, que dispõe: «O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária» (Aplicando este princípio, vide o recente acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 816/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1891 a 1895, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3?OpenDocument>).

Neste acórdão acolheu-se a tese de que «a lei fiscal determina a indisponibilidade do crédito tributário, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributárias, prevalecendo esta disposição sobre qualquer legislação especial – artigo 30.º/2 e 3 da LGT, na redacção dada pelo art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro», motivo por que «[...] a indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência directa dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributárias, os quais encontram guarida nos artigos 266.º, 13.º, 103.º e 104.º, todos da CRP».

A indisponibilidade dos créditos tributários – que significa que AT não pode discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos – decorre, em última análise, do princípio da legalidade tributária (O princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) – «Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei [...]» – impõe aos órgãos da AT que actuem no sentido da obtenção das prestações devidas nos termos da lei fiscal, certificando-se que os cidadãos cumprem a obrigação decorrente, desde logo, do n.º 3 do art. 103.º, n.º 3, da CRP, de pagar os impostos que «tenham sido criados nos termos da lei e cuja liquidação e cobrança» se façam nas formas «prescritas pela lei»), que impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal [cfr. arts. 103.º, n.º 3, e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 3.º, n.º 1 («Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos»), do Código do Procedimento Administrativo (Referimo-nos, aqui como adiante, ao CPA na versão do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.) (CPA)], e do princípio da igualdade [cfr. arts. 13.º e 266.º, n.º 2, da CRP e art. 5.º, n.º 1 («Nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum administrado em razão de ascendência sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social»), do CPA], que lhe impõe a obrigação de prosseguir o objectivo de tratar igual e uniformemente todos os contribuintes, maxime na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias deles. Ambos os princípios estão também consagrados no art. 55.º da LGT, que enumera os princípios a observar pela AT na sua actividade («A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários»).

Por outro lado, o art. 36.º da LGT, no seu n.º 2, é inequívoco: «Os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes» (Como dizem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., anotação 8 ao art. 36.º, pág. 297, «nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento, etc.» pois «[a] isto se opõe o princípio da legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa».); concretizando, no campo das moratórias, o princípio do citado n.º 2, o n.º 3 do mesmo artigo afirma: «A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei». Em sintonia com o n.º 3 do art. 36.º da LGT, o art. 85.º, n.º 3, do CPPT («A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária»), prevê que possam ser responsabilizados subsidiariamente os que, dolosamente, concederem moratórias fora dos casos previstos na lei.

Tendo presente o que vimos de dizer, podemos avançar no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário e a impossibilidade de a AT conceder moratórias não previstas na lei (Uma eventual excepção a esse princípio sempre exigiria uma inequívoca manifestação de vontade nesse sentido, concretizada em lei formal da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito, sob pena de violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária.) não foram de modo algum postas em causa

pelo CIRE (Para maior desenvolvimento sobre a temática da relação entre os créditos tributários e os processos previstos no CIRE, vide—SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012, disponível em <http://hdl.handle.net/1822/21395> e—SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, *Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência*, disponível em <http://hdl.handle.net/10316/24784>, em cuja doutrina nos apoiámos na elaboração do presente acórdão), mesmo após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (que veio dar prevalência à recuperação do devedor). Os princípios que enformam o nosso sistema tributário não permitem a extinção, a redução ou a moratória (Há numerosa jurisprudência no sentido da impossibilidade de suspender a execução fiscal fora das situações previstas na lei. Entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 322/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 974 a 984, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c667b67e42a12df802579f000568b29?OpenDocument>;

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1377/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32230.pdf>), págs. 3654 a 3663, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/889a633df5ace4c980257bf9004709d9?OpenDocument>.) dos créditos fiscais a não ser nos casos previstos expressa e inequivocamente na lei. Assim, a alteração do conteúdo da obrigação fiscal nunca poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, previsto no art. 8.º da LGT e no art. 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico tributária têm de estar tipificados na lei (RUI DUARTE MORAIS, *ob. cit.*, 2.ª ed., p. 220, «Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais». A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista).

É certo que alguma jurisprudência dos tribunais comuns assim o não entendeu, pelo menos até determinado momento (É exemplo paradigmático dessa jurisprudência o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 4 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bff8cf2426fedad6802575d6002e6e8a?OpenDocument>).

Independentemente de saber se essa jurisprudência fez ou não a melhor interpretação das normas legais em confronto – e afigura-se-nos que não –, a mesma deixou, de todo, de ser sustentável após o art. 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), ter aditado ao art. 30.º da LGT um n.º 3, que, reafirmando o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial». Ademais, o art. 125.º da mesma Lei estabeleceu que «[o] disposto no n.º 3 do Artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos».

Na sequência desse aditamento à lei (É discutível se se trata de uma verdadeira alteração legislativa ou se, pelo contrário, o n.º 3 do art. 30.º da LGT não será uma norma com carácter interpretativo e, como tal, sujeita ao regime do art. 13.º do Código Civil, como sustentam SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, *ob. cit.*, que referem que «a solução nele vertida defluía já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal»), a jurisprudência dos tribunais comuns acabou por inflectir o rumo (Cfr., por mais antigo, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/41a380a845ca0e7380257b900033ee4f?OpenDocument>).

A sentença recorrida, que aderiu à referida jurisprudência dos tribunais comuns na sua primitiva versão, não pode manter-se.

Pese embora o disposto no art. 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos

do disposto nos arts. 196º e 199º, do CPPT, e do art. 52º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele.

Note-se, finalmente, que isto não significa que o Estado se ponha à margem do escopo de recuperação do devedor (Apesar de admitirmos que, de lege ferenda, pudesse optar-se por uma solução mais maleável, em que o legislador – numa ponderação entre os interesses públicos na cobrança dos impostos, por um lado, e na revitalização e continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem, por outro – admitisse perdoar ou reduzir, em alguma medida, os créditos do Estado por tributos), ou que, com a intransigência na cobrança das dívidas tributárias (e parafraseando a sentença recorrida) inviabilize na prática a boa concretização do plano de revitalização.

Na verdade, o CPPT prevê o alargamento do número de prestações mensais até 5 anos quando for notória a dificuldade financeira e sejam previsíveis consequências económicas para os devedores, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta (UC) no momento da autorização, desde que nenhuma delas seja inferior a 10 UC (nº 6 do art. 196º, na redacção da Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro); o número de prestações pode mesmo ser alargado até ao dobro (10 anos), se, no âmbito de processo de recuperação económica se demonstrar a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável (nº 7 do mesmo art. 196º do CPPT, na redacção da Lei nº 3-B/2010, de 18 de Abril).

Tudo visto, concluímos que a sentença, pese embora tenha seguido corrente jurisprudencial que, em dado momento, vingou no Supremo Tribunal de Justiça, não fez a melhor interpretação e aplicação das normas e princípios legais aplicáveis.

Pelo que ficou dito, revogaremos a sentença recorrida e, porque a mesma considerou prejudicado «o conhecimento da ilegalidade da penhora face ao deferimento do pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações» – segmento que não foi incluído no objecto do recurso –, ordenaremos que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para conhecimento dessa questão, tanto mais que, se bem interpretamos a sentença, o referido pedido de pagamento em prestações não foi deferido [cfr. alínea M) dos factos provados], o que nos suscita algumas dúvidas, que só aquele tribunal da 1.ª instância, que tem competência em matéria de facto (A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 12º, nº 5, 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei nº 13/2002, de 19 de Fevereiro, e art. 280º, nº 1, do CPPT), poderá dirimir.»

4. Face ao exposto, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se improcedente a reclamação quanto ao fundamento que nela foi conhecido, e determinando-se a baixa dos autos à 1.ª instância para prosseguimento dos autos.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Prova documental. Recurso. Junção de documentos com o recurso.

Sumário:

- I — A lei permite, excepcionalmente, a apresentação de documentos com as alegações de recurso nos seguintes casos: (i) quando os documentos se destinem a provar factos posteriores aos articulados; (ii) quando a sua junção se tenha tornado necessária, por virtude de ocorrência posterior; (iii) quando a sua apresentação apenas se revele necessária devido ao julgamento proferido em 1ª instância (artigos 425.º e 651.º, n.º 1, do CPC).
- II — Integra-se nesta última hipótese a situação em que, numa impugnação judicial deduzida contra o indeferimento tácito de um pedido deduzido à AT, o tribunal de 1.ª instância deu como não provada a apresentação desse pedido, sem que tenha diligenciado pela obtenção dessa prova (cfr. artigo 13.º do CPPT e 99.º da LGT), designadamente notificando o impugnante para apresentar o documento com-

provativo, confiando este legitimamente que a AT o apresentaria com o processo administrativo (cfr. artigo 111.º do CPPT), o que também não sucedeu.

III — *Nessa circunstância, não pode o tribunal de 2.ª instância recusar a apresentação do documento com que o impugnante lhe pediu a alteração do julgamento da matéria de facto nesse ponto, alicerçando essa recusa no fundamento de que já não é o momento para o apresentar.*

Processo n.º 570/14-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional de revista do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo que aí correu termos sob o n.º 6128/12 e no qual foi decidido o recurso interposto da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 2615/05.1 do Tribunal Tributário de Lisboa:

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Recorrente ou Impugnante) interpõe para este Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do disposto no art. 150.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), recurso de revista excepcional do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14 de Novembro de 2013 (de fls. 184 a 192), que negou provimento ao recurso jurisdicional por ela interposto da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa (de fls. 102 a 108) – que havia julgado improcedente a impugnação judicial deduzida por aquela sociedade contra o acto de indeferimento tácito do pedido de enquadramento no regime simplificado de determinação da matéria colectável para os anos de 2005, 2006 e 2007.

1.2 A Recorrente apresentou alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. A Sentença recorrida é nula por violar os Princípios do Contraditório, do Inquisitório e da Colaboração, porquanto esta assenta na errada convicção do Tribunal de que a Recorrente não solicitou ao Serviço de Finanças competente o seu enquadramento no regime simplificado no exercício de 2005, quando tal solicitação foi efectivamente realizada através de requerimento na forma escrita, conforme comprovativo junto aos autos;

2. O Tribunal recorrido fez uma errada apreciação dos factos ao assumir que a Recorrente poderia ter apresentado tal documento com a Petição Inicial e que a sua apresentação não se tornou necessária por virtude de qualquer ocorrência posterior, sendo a Sentença nula por violação dos Princípios do Contraditório e do Inquisitório;

3. Com efeito, ao longo de todo processo nunca foram levantadas quaisquer dúvidas sobre a existência de tal requerimento, nem sequer o Tribunal a quo ordenou à Recorrente que viesse juntar o requerimento, o qual a Recorrente sempre julgou já constar dos autos;

4. O Tribunal não apreciou devidamente o facto de a Recorrente nunca ter sido sequer notificada do Parecer emitido pelo Magistrado do Ministério Público para que se pudesse pronunciar e cujo conteúdo apenas tomou conhecimento na Sentença proferida em 1.ª instância, o que configura uma nulidade susceptível de inquinar o processado subsequente por violação do Princípio do Contraditório;

5. A Recorrente jamais foi devida e correctamente instada para juntar comprovativo da entrega do requerimento a solicitar o seu enquadramento no regime simplificado de determinação do lucro tributável, e que a Recorrente sempre julgou encontrar-se junto aos autos, se não por seu intermédio, ao menos por constar como deveria obrigatoriamente, do processo administrativo que a entidade demandada obrigatoriamente tem de juntar ao processo, bem como do facto de nunca ter sido notificada do parecer do Ministério Público onde tal questão foi igualmente levantada, estando a decisão ferida de nulidade;

6. O Tribunal não logrou sequer aferir se o processo administrativo estava devidamente instruído com todos os documentos e é ónus do juiz verificar se o processo administrativo está ou não completo, conforme decorre dos n.ºs 2 e 5 do artigo 110.º do CPPT.

7. Existindo fundadas dúvidas, o Tribunal Recorrido sempre teria o poder dever previsto no n.º 1 do artigo 13.º do CPPT, número 3 do artigo 265.º do CPC e n.º 1 do artigo 99.º da LGT, ao abrigo do Princípio do Inquisitório.

8. Com efeito, o Tribunal recorrido não apreciou a violação das disposições contidas no artigo 110.º do CPPT, designadamente no que respeita ao dever legal da Fazenda Pública juntar o processo administrativo na íntegra, do qual constam todos os documentos do processo;

9. O processo administrativo não foi devidamente instruído, tendo a Fazenda Pública omitido um documento essencial para a decisão de mérito da causa;

10. Ora, a Fazenda Pública ousou juntar aos autos um processo administrativo em que omitiu documentos directamente respeitantes à relação material controvertida e dos quais resultava evidente a veracidade do alegado pela Recorrente e a justeza da pretensão por esta deduzida;

11. Não é de todo admissível que a Administração Tributária selecione, de entre todos os documentos que compõem o processo administrativo, os que são de dar a conhecer e os que são de ocultar ao Tribunal que julga a causa como aconteceu no presente caso, o que é revelador de ostensiva violação do dever de cooperação a que Administração Tributária estava obrigada;

12. O Tribunal recorrido fez uma errada aplicação das normas aplicando o artigo 524.º do CPC, quando a disposição legal aplicável é a do artigo 693.º-B do CPC;

13. Com efeito, a junção do documento apenas se tomou necessária no julgamento proferido em 1.ª instância, em que pela fundamentação da Sentença se tornou absolutamente necessário provar um facto com relevância tal que a Recorrente não poderia jamais contar antes de a decisão ser proferida, isto porque a necessidade da junção deste documento se revelou imprevisível antes de proferida a decisão;

14. Verifica-se pois um erro de julgamento, bem como um erro na qualificação jurídica dos factos e da norma aplicável;

15. São estas as questões que, pela sua relevância jurídica e social e susceptibilidade de se verificar em casos futuros, justificam a sua análise para uma melhor aplicação do direito e boa administração da justiça».

1.3 A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.4 Por acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (de fls. 267 a 275), proferido pela formação a que alude o n.º 5 do art. 150.º do CPTA, após se referirem os pressupostos para a admissão do recurso e se enumerarem as questões suscitadas pela Recorrente, entendeu-se que aqueles pressupostos apenas se verificavam relativamente à terceira das questões suscitadas ⁽¹⁾, qual seja a da admissibilidade legal da junção aos autos de um documento com o requerimento de interposição do recurso da sentença.

Como aí ficou dito, quanto a essa questão, «relativa ao momento processual para a junção de documentos em processo de impugnação judicial, afigura-se-nos que ela reclama a intervenção do STA para dissipar dúvidas acerca da aplicação do quadro legal que regula a matéria no processo judicial tributário, tendo em conta a divergência jurisprudencial que se tem verificado nesta matéria e a posição assumida no acórdão recorrido.

Com efeito, a necessidade de compatibilizar as normas legais contidas no Código de Processo Civil sobre o momento a partir do qual o tribunal deixa de poder admitir a apresentação de prova documental, com o dever que impera, no contencioso tributário, de diligenciar, ainda que oficiosamente, pela obtenção de todos os documentos necessários para a apreciação das questões colocadas no processo (princípio que tem consagração expressa nos arts. 99.º da LGT e 13.º do CPPT), tem levado a jurisprudência a assumir posição divergente da sufragada no acórdão recorrido, o qual, numa visão redutora, defende que depois do encerramento da discussão em 1.ª instância só são admitidos os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até esse momento e os documentos destinados a provar factos posteriores aos articulados ou cuja apresentação se tenha tomado necessária por virtude de ocorrência posterior.

Perante tal posição, e conhecida que é a orientação que os tribunais superiores têm adoptado sobre a matéria – no sentido de que os amplos poderes inquisitórios atribuídos ao juiz fazem com que, por sua iniciativa, possam ser trazidos ao processo, a todo o momento até à sentença, elementos de prova, e que esse princípio desaconselha a que se rejeitem, por razões de mera disciplina processual, novos elementos probatórios porventura capazes de contribuir para atingir a verdade material – torna-se clara a necessidade de admissão da presente revista para devida clarificação e melhor aplicação do direito.

E no que especificamente respeita à admissibilidade legal da junção de documentos em sede de recurso, a jurisprudência e a doutrina também têm vindo a entender que essa junção pode ocorrer se a decisão da 1.ª instância criar, pela primeira vez, a necessidade de junção do documento, quer quando se baseie em meio probatório não oferecido pelas partes em 1.ª instância, quer quando se funde em regra de direito com cuja aplicação ou interpretação os litigantes não contavam [ANTUNES VARELA, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 115.º, pág. 95, e ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA in *Manual de Processo Civil*, 2.ª edição, págs. 533/534; e na jurisprudência, entre outros, o Ac. do STA de 12/03/2014, no proc. n.º 0113/14].

Razão por que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a afirmar que são três, e não dois, os fundamentos excepcionais justificativos da apresentação de documentos com as alegações de recurso: (i) quando os documentos se destinem a provar factos posteriores aos articulados; (ii) quando a sua junção se tenha tornado necessária, por virtude de ocorrência posterior; (iii) quando a sua apresentação apenas se revele necessária devido ao julgamento proferido em 1.ª instância.

Afigura-se-nos, pois, que a admissão da revista é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito face à definição que acima deixámos explicitada. Isto é, importa que este Supremo Tribunal intervenha, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir sobre esta concreta questão possa servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito».

1.5 O Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento à revista, na parte em que foi admitida, revogado o acórdão recorrido na parte em que não admitiu a junção do documento apresentado com a alegação de recurso, e de que seja proferida nova decisão que, admitindo essa junção, dela retire as devidas consequências, designadamente quanto ao mérito da impugnação judicial, com a seguinte fundamentação:

«O douto Acórdão de fls. 267 e sgs. admitiu a revista por considerar que uma das questões suscitadas pela ora Recorrente, concretamente aquela relativa ao momento processual para a junção de documentos, reclamava a intervenção deste Supremo Tribunal, “para dissipar dúvidas acerca da aplicação do quadro legal que regula a matéria em processo judicial tributário, tendo em conta a divergência jurisprudencial que se tem verificado nesta matéria e a posição assumida no acórdão recorrido”.

Como se dá nota no mesmo douto aresto a questão prende-se com a necessidade de compatibilizar as normas do CPC sobre o momento processual para a apresentação de documentos com o dever que no contencioso tributário impende sobre o tribunal de, ainda que oficiosamente, realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer (art. 99.º, n.º 1 da LGT e 13.º do CPPT).

É regra no processo civil que os documentos que se destinem a provar os fundamentos da acção ou da defesa devem ser apresentados em 1.ª Instância com o articulado em que se aleguem os factos correspondentes (art. 423.º, n.º 1 do NCPC, correspondente ao art. 523.º, n.º 1, na anterior redacção).

Consente ainda a lei processual civil que a junção de documentos possa ocorrer até 20 dias antes da data da realização da audiência final, sendo a parte condenada em multa, salvo se provar que não pode oferecer os documentos com o respectivo articulado (n.º 2 do preceito).

Após este último momento só prevê a lei a possibilidade da admissão dos documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento ou cuja apresentação se tenha tornado necessária em virtude de ocorrência posterior (n.º 3 do preceito).

No caso de recurso, podem ser juntos os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até esse momento (superveniência objectiva e subjectiva) ou quando a junção se tenha tornado necessária em virtude do julgamento proferido na 1.ª Instância (arts. 425.º e 651.º, ambos do NCPC, correspondentes aos arts. 524.º e 693.º-B, na anterior redacção).

Estas regras, sendo, a meu ver, genericamente aplicáveis no contencioso tributário, ex vi do art. 2.º, alínea e) do CPPT, não podem, contudo, deixar de ser conjugadas na sua aplicação com os princípios que enformam o processo judicial tributário, mormente o princípio do inquisitório e da verdade material vertido nos apontados arts. 99.º da LGT e 13.º do CPPT.

Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa vão inclusivamente mais longe considerando que o princípio do inquisitório, valendo para todos os tribunais fiscais que conheçam da matéria de facto, justifica a rejeição da aplicação das normas do processo civil que estabelecem certos momentos para a apresentação dos documentos (cfr. arts. 523.º, 524.º e 706.º do CPC), sem prejuízo do sancionamento com multa pela sua apresentação intempestiva (cfr. LGT, Anotada e comentada, 4.ª edição, pág. 859).

Ora, os Tribunais Centrais Administrativos conhecem da matéria de facto, podendo alterar a decisão da 1.ª Instância sobre essa matéria se os factos tidos como assentes, a prova produzida ou nova prova documental impuserem decisão diversa. Poderá, designadamente, determinar a alteração da matéria a apresentação de documento com as alegações de recurso cuja junção se tenha tornado necessária em virtude do julgamento proferido na 1.ª Instância, como se entende ser o caso (arts. 651.º, n.º 1 e 662.º, n.º 1, ambos do NCPC, que correspondem aos arts. 693.º-B e 712.º, na anterior redacção).

Com efeito, estando em causa o “indeferimento presumido do pedido de sujeição ao regime simplificado de determinação da matéria colectável para os anos de 2005 a 2007” e tendo a sentença da 1.ª Instância dado como não provado que a Impugnante, ora Recorrente, tivesse solicitado à Administração Tributária a sujeição a esse regime, para o triénio em causa, não carece de demonstração a relevância para a decisão da causa do documento junto com a Alegação de Recurso para o TCA Sul, que justamente parece infirmar o facto dado como não provado na decisão então recorrida.

A necessidade da junção de tal documento encontra, pois, plena justificação na decisão da 1.ª Instância que o não teve em conta por não se encontrar junto ao processo administrativo remetido pela FP, do qual expectavelmente não poderia deixar de constar, sendo ainda a sua aquisição para o processo justificável à luz dos princípios que norteiam o processo tributário e dos amplos poderes de inquisitórios do juiz no contencioso tributário, em vista do apuramento da verdade material».

1.6 Foi dada vista aos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal recorrido fez correcto julgamento quando considerou inadmissível a junção aos autos do documento apresentado pela Recorrente com a alegação de recurso, o que passa por averiguar se e em que condições pode ser apresentada prova documental em fase de recurso.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O acórdão recorrido efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«[...] Na sentença recorrida deram-se como assentes os seguintes factos:

1. A impugnante iniciou a sua actividade em 29/12/1999 (“print” automático, a fls. 19 do apenso instrutor);

2. No exercício de 2000, teve um valor total anual de proveitos no montante de € 6.723,88 (“print” automático, a fls. 56 do apenso instrutor);

3. No ano de 2001, que corresponde ao de entrada em vigor do regime simplificado de determinação do lucro tributável, introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a impugnante exerceu a opção de enquadramento no regime geral de determinação do lucro tributável;

4. Findo o triénio de 2001 a 2003, a impugnante voltou a exercer a opção de enquadramento no regime geral de determinação do lucro tributável,

5. Tendo feito entrega, em 22/03/2004, de uma declaração de alterações na qual indicou como opção, no campo 2 do quadro 19, o regime geral de determinação do lucro tributável (fls. 11);

6. A declaração referida supra, em 5), foi subscrita por B..... na qualidade de técnica oficial de contas da impugnante (fls. 13 e fls. 20 do apenso instrutor);

7. Em todos os exercícios anteriores, incluindo o de 2004, o volume total de negócios declarado da impugnante foi inferior a € 149.639,37 (declaração de rendimentos para 2004, a fls. 35 e informação, a fls. 70);

8. A presente impugnação deu entrada no então Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa em 04/11/2005, conforme carimbo aposto na petição inicial, a fls. 3.

Aí [na sentença recorrida] se consignou que não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito nomeadamente, «... não se provou que a impugnante solicitou à Administração tributária a sujeição ao regime simplificado de determinação da matéria colectável para o triénio 2005 a 2007, em 08/03/2005...» e que a convicção do tribunal assenta na prova documental junta aos autos e no apenso instrutor, sendo que os «... factos não provada assentam na falta de prova...».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Como ficou dito no acórdão proferido nestes autos em 5 de Fevereiro de 2015 ⁽²⁾ pela formação a que alude o n.º 5 do art. 150.º do CPTA (a fls. 267 a 275), «[n]a presente impugnação judicial intentava a impugnante, ora recorrente, obter a anulação de acto de indeferimento tácito de pedido de enquadramento no regime simplificado de determinação da matéria colectável para o triénio 2005/2007, pedido que afirma ter apresentado perante os serviços da administração tributária no dia 8 de Março de 2005.

Em 1.ª instância, a impugnação foi julgada improcedente com fundamento na falta de prova de que tal pedido tivesse sido apresentado, sem que, todavia, a impugnante tivesse sido alguma vez notificada de que o requerimento não constava do processo administrativo junto pela Fazenda Pública e apensado aos autos ou, sequer, que tivesse sido ordenada a sua junção pelo julgador ou a impugnante convidada a apresentá-lo.

Razão por que, no recurso que interpôs para o TCAS, a recorrente invocou, além de tudo o mais, a violação do princípio do contraditório por não ter sido notificada para se pronunciar sobre qualquer excepção obstativa do conhecimento do mérito da sua pretensão anulatória, a natureza de decisão surpresa da sentença recorrida por o tribunal a quo não ter, antes da sentença, manifestado dúvidas sobre a existência do aludido pedido nem ter ordenado ou convidado à sua junção, e o erro cometido no julgamento da matéria de facto sobre esta matéria relativa à (in)existência de pedido de sujeição ao regime de simplificado.

E foi com esta fundamentação que a recorrente juntou, com as alegações de recurso, um documento, com carimbo de entrada no Serviço de Finanças em 8/03/2005, que consubstancia o aludido pedido, almejando que o mesmo fosse considerado para efeitos de prova e, consequentemente, para que fosse considerada provada a matéria em questão, pedindo a alteração do julgamento da matéria de facto realizado em 1.ª instância uma vez que aí se julgara como não provado que a impugnante tivesse solicitado em 8/03/2005 a sujeição ao aludido regime para o triénio 2005/2007.

Todavia, o TCAS decidiu que a junção desse documento era legalmente inadmissível em fase de recurso, perante o disposto no art. 524.º do CPC (art. 425.º do novo CPC), e, por consequência, manteve inalterada a matéria de facto assente na 1.ª instância, argumentando do seguinte modo ^[(3)]:

«Com as alegações e conclusões a recorrente junta aos autos o doc. de fls. 148 a 151 como doc. 1 para provar que no dia 8 de Março de 2005 apresentou à administração fiscal um requerimento no qual

solicitou, para o ano de 2005, o seu enquadramento no regime simplificado, invocando que desconhecia em absoluto que tal requerimento não se encontrava nos autos. (...)

Cumprido, pois, apreciar da oportunidade da junção desse documento (cfr. art. 543.º do CPC, actual art. 443.º do CPC).

Como se sabe e resulta do n.º 3 do art. 108.º do CPPT e 523.º n.º 1 do CPC, actual art. 423.º do CPC, é com a p.i. (ou com o articulado respectivo em que se aleguem os factos correspondentes) que deve ser junta toda a prova que for possível, mas poderá ser feita, posteriormente, a junção de documentos até ao encerramento da discussão da causa na instância (cfr. n.º 2 do art. 523.º do CPC).

Depois do encerramento da discussão só são admitidos, no caso de recurso, os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento e os documentos destinados a provar factos posteriores aos articulados, ou cuja apresentação se tenha tomado necessária por virtude de ocorrência posterior, podem ser oferecidos em qualquer estado do processo (cfr. art. 524.º n.ºs 1 e 2 do CPC, actual art. 425.º do CPC).

Como se verifica dos autos a p.i. deu entrada no Tribunal em 4.11.2005 e no doc. cuja junção aos autos se requer consta que foi entregue na repartição de finanças em 8.3.2005, invocando o recorrente que desconhecia em absoluto que tal requerimento não se encontrava nos autos.

Atenta a invocação, agora, do recorrente e o alegado no art. 1.º da p.i. e no requerimento de fls. 33 e 34, dúvidas não podem restar de que aquando da apresentação da p.i., a ora recorrente podia ter apresentado tal documento com a p.i.. Podendo-o ter apresentado com a p.i., a junção, agora, com as alegações de recurso, não é admissível face ao disposto no art. 524.º do CPC, sendo mesmo que não se destina a provar qualquer facto posterior aos articulados e a sua apresentação não se tomou necessária por virtude de qualquer ocorrência posterior. O invocado desconhecimento quanto à sua não junção aos autos, anteriormente, não legitima a sua junção com as alegações, atento o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 524.º do CPC, sendo que a sua junção, agora, também não pode ser motivada pelo decidido, pois que se decidiu de acordo com os elementos dos autos e a própria recorrente havia sido, antes, notificada da resposta da Fazenda Pública onde no art. 34 invoca que a impugnante não apresentou qualquer meio de prova que sustentasse a referida solicitação e sobre isso a ora recorrente limitou-se a dizer que o que se reclama é o direito a, no exercício de 2005, beneficiar do regime simplificado, mas, já antes, no requerimento de fls. 33 e 34 veio referir que viu recusada a admissão do requerimento de alteração de regime de tributação no mencionado serviço de finanças com base nos argumentos vertidos para a p.i. (terá sido o requerimento que ora pretende a junção ou terá sido outro?).

O que é facto é que não há justificação legal para a junção do requerimento em causa como prova do pedido de alteração do regime de tributação e daí que se indefira o pedido de junção do mesmo e se determine a sua retirada do processo e restituição à apresentante, sendo a recorrente, por isso, condenada ao pagamento de multa no montante de 2UC (cfr. art. 543.º do CPC, actual art. 443.º do CPC e art. 27.º do RCP).

Na conclusão 13.ª pretende a recorrente que se adite ao probatório o seguinte: “No dia 8 de Março de 2005, a Impugnante apresentou à Administração fiscal um requerimento no qual solicitou, para o ano de 2005, o seu enquadramento no regime simplificado”.

Esta pretensão da recorrente advinha do que resultava do documento apresentado com as alegações e conclusões. Indeferida a junção desse documento como supra analisado, não se pode dar como provada essa matéria que não resulta de qualquer outro elemento constante dos autos. Improcede, pois, o aditamento pretendido, sendo de manter o julgamento da matéria de facto realizado na 1.ª instância».

Consequentemente, o TCAS confirmou a sentença recorrida, na consideração de que era à impugnante que «competia a prova de que fez a entrega, em 8.3.2005, do pedido de sujeição ao regime simplificado. E esta prova, ela não a fez».

A Recorrente não se conformou com este entendimento do Tribunal Central Administrativo Sul e interpôs recurso excepcional de revista, ao abrigo do art. 150.º do CPTA, recurso que foi admitido no que respeita à questão da admissibilidade legal da junção do referido documento apresentado com a alegação do recurso interposto da sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul. É essa questão que ora cumpre apreciar e decidir.

2.2.2 DO MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL

2.2.2.1 O n.º 1 do art. 99.º da Lei Geral Tributária (LGT) diz: «O tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer».

No mesmo sentido, o n.º 1 do art. 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) dispõe: «Aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer».

Aquelas normas consagram dois princípios estruturantes do processo judicial tributário: o princípio da oficialidade, pelo qual são atribuídos ao juiz amplos poderes de direcção do processo, e o princípio da investigação ou do inquisitório, que, não só permite, como exige ao juiz a realização de todas as

diligências necessárias à descoberta da verdade chamada material ⁽⁴⁾, mesmo para além dos contributos dos demais intervenientes processuais.

Sendo certo que no processo judicial tributário, o juiz não pode iniciar o processo, poder que está reservados ao particular interessado ou à Fazenda Pública, a condução do mesmo é da sua exclusiva responsabilidade, motivo por que, sem prejuízo daqueles poderem requerer diligências de prova e participar na sua produção (cfr. arts. 108.º, n.º 3, 110.º, n.º 1, 115.º, 116.º, n.º 2, 118.º, n.º 5, e 119.º, n.º 3, do CPPT), é ao juiz que incumbe ordenar as diligências que entender necessárias para a descoberta da verdade, sem sujeição aos meios probatórios requeridos pelos particulares ou pela Fazenda Pública (art. 114.º do CPPT).

O que significa que, sem prejuízo da limitação dos poderes de cognição do tribunal pelos factos alegados ou de conhecimento oficioso – hoje expressamente consagrada no art. 99.º, n.º 1, da LGT – e dos princípios da eficiência e racionalidade do processo ⁽⁵⁾, o juiz tem o dever de efectuar ou ordenar todas as diligências de prova que se afigurem necessárias à descoberta da verdade.

Do que vimos de dizer, resulta desde logo que devem encarar-se com as maiores cautelas todas as decisões que assentem numa interpretação das regras legais que conduza à restrição da produção da prova requerida pelo particular interessado, a menos que as diligências requeridas possam, num juízo seguro, ser tidas como inúteis ou desnecessárias, caso em que se impõe ao juiz obstar à sua realização.

Como lapidarmente ficou dito no já citado acórdão por que foi admitido o presente recurso, «*esse princípio [do inquisitório] desaconselha a que se rejeitem, por razões de mera disciplina processual, novos elementos probatórios porventura capazes de contribuir para atingir a verdade material*».

Note-se que o documento cuja não admissão deu origem ao presente recurso excepcional de revista se destina a comprovar um facto alegado pela Recorrente e cuja relevância para a decisão a proferir, pelo menos à luz de uma das teses jurídicas sustentáveis, é por demais evidente ⁽⁶⁾, qual seja o de que a Impugnante, no dia 8 de Março de 2005, apresentou à AT um requerimento no qual pediu, para o ano de 2005, o seu enquadramento no regime simplificado.

Foi a alteração do sentido do julgamento desse facto, que a sentença deu como não provado, que a Recorrente pediu ao Tribunal Central Administrativo Sul em sede de recurso da sentença que lhe indeferiu a impugnação judicial por ela deduzida contra o acto de indeferimento tácito do pedido de enquadramento no regime simplificado de determinação da matéria colectável para os anos de 2005, 2006 e 2007.

O próprio acórdão recorrido admite a relevância desse facto, mas faz sobre ele o julgamento de *não provado* com os argumentos de que «*[i]ndeferida a junção desse documento como supra analisado, não se pode dar como provada essa matéria que não resulta de qualquer outro elemento constante dos autos. Improcede, pois, o aditamento pretendido, sendo de manter o julgamento da matéria de facto realizado na 1.ª instância*» e de que era à Impugnante que «*competia a prova de que fez a entrega, em 8.3.2005, do pedido de sujeição ao regime simplificado. E esta prova, ela não a fez*».

Podemos, pois, dar como assente, por um lado, que o tribunal tem a obrigação de efectuar ou ordenar todas as diligências de prova que se afigurem necessárias à descoberta da verdade dita material e, por outro lado, que o documento cuja junção aos autos foi recusada pelo Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão recorrida é relevante para a descoberta dessa verdade.

Feitos estes considerandos, que se nos afiguram relevantes para o enquadramento da questão a dirimir, passemos agora a averiguar do momento em que devem ser apresentados os documentos no processo judicial tributário.

2.2.2.2 Nos termos do disposto no art. 423.º, n.ºs 1 a 3, do CPC, aplicável subsidiariamente, *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT, os documentos que se destinam a fazer prova dos fundamentos da acção ou da defesa devem ser apresentados com os articulados em que se aleguem os respectivos factos [cfr., para a impugnação judicial, o art. 108.º, n.º 3, do CPPT ⁽⁷⁾] ou, não o sendo, até 20 dias antes da audiência final, ficando neste caso a parte apresentante sujeita a multa pela apresentação tardia, a menos que prove que não pôde fazer a apresentação no momento oportuno; após essa data, só são admitidos os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento, bem como aqueles cuja apresentação se tenha tornado necessária em virtude de ocorrência posterior.

Disso bem deu conta o acórdão recorrido.

O que este, salvo o devido respeito, parece ter olvidado é que, nos termos do art. 651.º (anterior art. 693.º-B), n.º 1, do CPC, no caso de recurso, as partes podem juntar documentos às alegações, não só nas situações excepcionais a que se refere o art. 425.º (anterior art. 524.º, n.ºs, 1 e 2), como também no caso de a junção se ter tornado necessária em virtude do julgamento proferido na 1.ª instância.

Ou seja, como ficou dito no acórdão proferido nestes autos pela formação do n.º 5 do art. 150.º do CPTA, são três, e não dois, os fundamentos excepcionais justificativos da apresentação de documentos com as alegações de recurso: (i) quando os documentos não tenham podido ser apresentados até ao termo do prazo para apresentação das alegações a que se refere o art. 120.º do CPPT (encerramento da discussão da causa na 1.ª instância); (ii) quando os documentos se destinem a provar factos posteriores aos articulados ou a sua junção se tenha tornado necessária, por virtude de ocorrência posterior; (iii) quando a sua apresentação apenas se revele necessária devido ao julgamento proferido em 1.ª instância ⁽⁸⁾.

No caso dos autos, a apresentação do documento apenas pode encontrar justificação ao abrigo desta última hipótese, *i.e.*, da sua junção poder considerar-se exigida pelo teor da sentença.

É certo que a possibilidade resultante desta última hipótese só se verificará quando «*pela fundamentação da sentença ou pelo objecto da condenação, se tornou necessário provar factos com cuja relevância a parte não podia razoavelmente contar antes de a decisão ser proferida*» e já não quando «*a parte se afirmar surpreendida com o desfecho da acção (ter perdido, quando esperava obter ganho de causa) e pretender, com tal fundamento, juntar à alegação documento que já poderia e deveria ter apresentado na 1.ª instância*»⁽⁹⁾.

Assim, a junção de documentos às alegações de recurso só poderá ter lugar se a decisão da 1.ª instância «*criar pela primeira vez a necessidade de junção de determinado documento quer quando se baseie em meio probatório não oferecido pelas partes, quer quando se funde em regra de direito com cuja aplicação ou interpretação os litigantes não contavam*»⁽¹⁰⁾.

A nosso ver, só com a sentença a Impugnante se pôde aperceber da necessidade de apresentação do documento em causa. Vejamos:

A presente impugnação judicial vem deduzida contra o indeferimento tácito da AT do pedido que a Recorrente alega ter formulado ao 3.º Serviço de Finanças de Lisboa, em 8 de Março de 2005, de sujeição ao regime simplificado de determinação da matéria colectável para os anos de 2005 a 2007.

O Tribunal Tributário de Lisboa não questionou a existência desse requerimento até à sentença, na qual registou como facto não provado que «*a impugnante solicitou à Administração tributária a sujeição ao regime simplificado de determinação da matéria colectável para o triénio 2005 a 2007, em 08/03/2005*». Em face desse julgamento da matéria de facto, concluiu que «*não havendo prova da entrega de qualquer pedido de sujeição ao regime simplificado dirigido à Administração tributária em 08/03/2005, não pode comprovadamente sustentar-se omissão do dever legal de decidir (vd. art. 56.º da LGT) no prazo previsto no art. 57.º, n.º 1, da LGT, para o efeito de o interessado se prevalecer da presunção de indeferimento tácito e lançar mão da impugnação administrativa ou judicial, nos termos do n.º 5 daquele preceito*», o que levou à decisão de improcedência da impugnação judicial.

É, pois, manifesta a necessidade do documento em causa em ordem a comprovar o mencionado pedido, efectuado pela ora Recorrente junto da AT, necessidade que, para a Recorrente, só se tornou patente com a sentença.

Na verdade, perante a alegação aduzida na petição inicial pela Impugnante, seria legítimo esta esperar que a AT juntasse o documento em causa com o processo administrativo que o representante da Fazenda Pública está obrigado a remeter ao tribunal com a contestação [cfr. art. 110.º, n.º 4, do CPPT⁽¹¹⁾] e do qual devem constar todas as informações e documentos que possam relevar para decisão do processo de impugnação judicial. Tanto mais que, «*ao contrário do que ocorre no processo civil, no processo tributário a administração, que surge colocada processualmente numa posição oposta à do particular, não é titular de um interesse oposto ao do particular; antes está constitucional e legalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, tanto nos processos administrativos como nos judiciais (arts. 266.º, n.ºs 1 e 2, da CRP e 55.º da LGT). Deste dever decorre que, quando a lei tributária impõe à administração o dever de informar o tribunal sobre a matéria de facto que interesse ao processo e juntar os documentos convenientes para o julgamento [como acontece, para os processos de impugnação, no art. 111.º, n.º 2, alíneas a), b) e c), do CPPT], a administração deve levar ao processo tudo o que interesse para este, independentemente de os factos favorecerem ou não o particular impugnante*»⁽¹²⁾.

Ora, como alegou a Recorrente, o referido documento não foi junto com o processo administrativo, nem ela teve oportunidade de se aperceber dessa omissão antes da sentença, motivo por que deverá admitir-se que efectue essa junção com o recurso que interpôs da sentença.

Ademais, como também alegou a Recorrente, em momento algum ao longo do processo, o Tribunal Tributário de Lisboa lhe fez saber que tinha dúvidas em relação à apresentação do requerimento cuja alegada falta de pronúncia da AT deu origem à presente impugnação judicial; dúvidas que, aliás, a existirem, lhe cumpria procurar esclarecer, designadamente notificando a Impugnante para juntar o documento comprovativo do facto alegado.

O que se nos afigura inadmissível é que os tribunais decidam com fundamento em falta da prova de um facto sem que previamente diligenciem no sentido de a obter – como, officiosamente, lhes competia – e, sobretudo, que vedem à Impugnante a apresentação da prova com a qual ela se propõe demonstrar a verdade desse facto e que, em abstracto, serve esse propósito.

É, pois, de admitir a apresentação do documento em causa com o recurso, pois a necessidade da sua junção resulta da decisão da 1.ª instância.

A valoração do mesmo enquanto meio de prova será efectuada, oportunamente, pelo Tribunal *a quo*.

Concluimos, pois, que o acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento ao decidir pela não junção aos autos do documento apresentado pela Recorrente com as alegações de recurso, motivo por que o revogaremos, e, decidindo pela admissibilidade dessa junção, ordenemos que os autos regressem ao Tribunal *a quo*, a fim de ai prosseguir o recurso.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A lei permite, excepcionalmente, a apresentação de documentos com as alegações de recurso nos seguintes casos: (i) quando os documentos se destinem a provar factos posteriores aos articulados; (ii) quando a sua junção se tenha tornado necessária, por virtude de ocorrência posterior; (iii) quando a sua apresentação apenas se revele necessária devido ao julgamento proferido em 1.^a instância (arts. 425.º e 651.º, n.º 1, do CPC).

II - Integra-se nesta última hipótese a situação em que, numa impugnação judicial deduzida contra o indeferimento tácito de um pedido deduzido à AT, o tribunal de 1.^a instância deu como não provada a apresentação desse pedido, sem que tenha diligenciado pela obtenção dessa prova (cfr. art. 13.º do CPPT e 99.º da LGT), designadamente notificando o impugnante para apresentar o documento comprovativo, confiando este legitimamente que a AT o apresentaria com o processo administrativo (cfr. art. 111.º do CPPT), o que também não sucedeu.

III - Nessa circunstância, não pode o tribunal de 2.^a instância recusar a apresentação do documento com que o impugnante lhe pediu a alteração do julgamento da matéria de facto nesse ponto, alicerçando essa recusa no fundamento de que já não é o momento para o apresentar.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e, considerando admissível a junção aos autos do documento apresentado com a alegação do recurso, ordenar que os autos regressem ao Tribunal *a quo*, a fim de aí prosseguirem.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) As demais questões referiam-se à nulidade do acórdão recorrido, a primeira, e ao erro cometido no julgamento da matéria de facto, a segunda, que o acórdão proferido pela formação do artigo 150.º do CPTA considerou insusceptíveis de serem conhecidas em sede do recurso excepcional de revista.

(²) Acórdão ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/427c64fe08cbf37c80257de8004eac85?OpenDocument>.

(³) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

(⁴) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.^a edição, I volume, anotações 2 e 3 ao artigo 13.º, p. 173.

(⁵) Cfr. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, anotação 1 ao artigo 99.º, p. 413.

(⁶) Isto, obviamente, sem que cumpra nesta sede pronunciarmo-nos sobre a eventual procedência dessa tese.

(⁷) «Com a petição, elaborada em triplicado, sendo uma cópia para arquivo e outra para o representante da Fazenda Pública, o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes».

(⁸) Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.^a edição, IV volume, anotação 15 ao artigo 279.º, pp. 341 a 344.

(⁹) Antunes Varela, J. Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, Coimbra editora, 2.^a edição, pp. 533 e 534.

(¹⁰) Antunes Varela, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 115.º, p. 95.

(¹¹) «Com a contestação, o representante da Fazenda Pública remete ao tribunal, para todos os efeitos legais, o processo administrativo que lhe tenha sido enviado pelos serviços».

(¹²) Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.^a edição, I volume, anotação 5 b) ao artigo 13.º, p. 175.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Insuficiência da matéria de facto.

Sumário:

Não dispondo o processo de todos os elementos necessários a que seja decidida a questão de direito, impõe-se a anulação da decisão recorrida para ampliação da matéria de facto nos termos do disposto no art.º 682.º, n.º 3 do artigo do Código de Processo Civil, aqui aplicável ex vi do art.º 281º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Processo n.º 585/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL

DECISÃO RECORRIDA – Tribunal Tributário de Lisboa

de 27 de Fevereiro de 2015

Julgou totalmente improcedente a presente reclamação judicial.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A..... veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de Reclamação dos Actos do Órgão de Execução Fiscal n.º 284/15.OBELRS, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. O presente recurso tem por objeto a decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa no Processo 284/15.OBELRS que julgou improcedente a reclamação contra o ato de penhora de imóvel e nomeação do Recorrente como fiel depositário;

2. O Tribunal a quo errou na interpretação do direito, nomeadamente na interpretação do artigo 224.º do CPPT;

3. O Recorrente considera que a AT não seguiu os procedimentos próprios à penhora de créditos, tal como determinados pelo artigo 224.º do CPPT, tendo a AT e o Tribunal a quo concluindo pela incobrabilidade de um crédito sem nunca se ter notificado o devedor desse crédito para se pronunciar sobre o reconhecimento total ou parcial desse crédito, as condições desse reconhecimento total ou parcial ou outros aspetos que importassem à execução fiscal;

4. E ainda que a devedora do crédito não o reconhecesse, o crédito entraria em regime de crédito litigioso, o qual possui seu regime e formalidades específicas que devem ser cumpridas em momento prévio à decisão de reversão do processo de execução, tal como determinado pelo artigo 224.º, n.º 2 do CPPT;

5. No caso de existir ação pendente para resolução do litígio do qual emerge o crédito a penhorar (como é o presente caso), fica aberta a possibilidade de suspensão da execução até à resolução do litígio em causa, conforme artigo 224.º, n.º 2 do CPPT;

6. Conforme bem referido por Acórdão do TCAN no âmbito do processo n.º 00550/11, “Com efeito, temos por seguro que a reversão contra o responsável subsidiário só poderia ter lugar se a Administração pudesse invocar fundamentadamente que o crédito reclamado era já, por si só, insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e o acrescido, o que não é o caso”;

7. Assim, não é razoável que o Tribunal a quo conclua pela incobrabilidade de um crédito sem nunca se ter notificado o devedor para que se pronunciasse sobre esse crédito e baseando as suas conclusões em premissas que não são mais que meras suposições;

8. Conforme definido pelo Acórdão do STA proferido no processo n.º 0855/06 “[concluindo pela litigiosidade do crédito] à Fazenda Pública só resta uma das duas hipóteses previstas nos [n.ºs 1, alínea e)] ou 2 do artº 224º do CPPT, ou seja, proceder à venda do crédito por três quartas partes do seu valor [hipótese entretanto revogada] ou promover a acção declaratória, suspendendo-se, entretanto a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis.

9. Definindo a lei (o artigo 224.º do CPPT) um procedimento vinculado e não discricionário para a determinar se o devedor do crédito reconhece ou não esse mesmo crédito, não tendo a AT procedido a qualquer notificação ao devedor, ignorou os procedimentos determinados pela legislação aplicável o que não pode deixar de se considerar como violador do princípio da legalidade;

10. O crédito da devedora originária é um bem penhorável e a AT deveria ter notificado o devedor de que todos os créditos do executado até o valor da dívida exequenda e acrescido ficam à ordem da execução fiscal. Não o fazendo a Autoridade Tributária não cumpriu com as formalidades legais exigidas;

11. Pelos motivos apontados a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que considerou improcedente a reclamação está enfermada de erro na interpretação do artigo 224.º do CPPT, devendo a mesma ser revogada pelo STA e substituída por acórdão que julgue procedente a reclamação apresentada contra o órgão de execução.

Requeru que seja julgado procedente o presente recurso e, em consequência, revogada a decisão judicial de 1ª instância, e, consequentemente, julgada procedente a reclamação apresentada pelo Recorrente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da procedência do recurso e revogação da sentença recorrida, com a anulação da penhora efectuada, e suspensão da execução quanto ao Recorrente, até estar decidida a excussão prévia do crédito da executada originária.

A decisão recorrida não seleccionou a matéria de facto provada e com relevância para a presente causa:

A) Em 26.06.2012 foram instaurados no Serviço de Finanças de Loures 1 os processos de execução fiscal n.ºs 15202012001100335, 15202012001100343, 15202012001100351, 15202012001100360, 15202012001100378, 15202012001100386, 15202012001100394, 15202012001100408, 15202012001100416, 15202012001100424, 15202012001100432, 15202012001100440, 15202012001100459, contra a sociedade «B.....», Lda. por dívida de retenções na fonte de IRS referente ao ano de 2011; (Cf. PEF apenso aos autos)

B) Conforme assinatura do aviso de recepção o reclamante foi citado, na qualidade de responsável subsidiário para a execução fiscal com o valor de € 50.671,06, em 06.10.2014; (Cf. PEF apenso aos autos)

C) Através do documento n.º 1 junto com o requerimento inicial o reclamante que o reclamante dirigiu ao Chefe do Serviço de Finanças de Loures 1, solicitou a suspensão da execução indicando um crédito que foi alvo de decisão proferida no Tribunal Arbitral de Lisboa; (Cf. doc. 1 juntos com o requerimento inicial)

D) A decisão arbitral julgou que a sociedade “C.....” deveria pagar à sociedade “B.....” indemnizações, a liquidar em execução se sentença respeitantes:

- às despesas judiciais, extra judiciais e de honorários do advogado até ao termo da presente demanda;

- às quantias fixas mensais desde 21 a 29.07.99 até 09.10.00; e

- aos prejuízos decorrentes de a A. não ter conseguido contratos de pelo menos 15MW;

Tudo com juros à taxa legal (...); (Cf. fls. 45 dos autos.)

E) Em 16.09.2005 a sociedade “B.....” intentou Ação de Processo Ordinário n.º 4855/05.4TYLSB no Tribunal de Comarca Cível de Lisboa pedindo a liquidação dos valores correspondentes às indemnizações objecto do segmento decisório da sentença arbitral; (Cf. 49 a 499 dos autos.)

F) Em 18.06.2007 foi proferida decisão de suspensão dos autos n.º 4855/05.4TYLSB, na 17.ª Vara Cível da Comarca de Lisboa, em virtude do recurso apresentado pela sociedade “D..... SA” de fls. 503 a 542, contra a decisão arbitral, até ao trânsito em julgado daquela decisão; (Cf. doc. 3 junto com o requerimento inicial)

G) A quantia peticionada pela “D..... SA” na acção de anulação da decisão arbitral é de € 596.470,01; (Cf. doc. 4 junto com o requerimento inicial)

Questão objecto de recurso:

1- Penhora de imóvel do responsável subsidiário sem penhora de crédito litigioso da devedora originária

Pese embora estar em discussão neste recurso uma invocada penhora em bens do responsável subsidiário sobre a qual a sentença recorrida teceu diversas considerações, verifica-se que o probatório não lhe faz a mais pequena referência.

Nas conclusões das respectivas alegações, as quais fixam o objecto do recurso (cfr.artº.635, nº. 4, do Código de Processo Civil) suscita o recorrente uma questão de facto que importa dirimir para que seja fixada definitivamente a solução jurídica do litígio.

Quando nas conclusões, o recorrente invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendibilidade ou relevo desses factos para o julgamento da causa, e/ou apela à consideração de factos materiais que estão para além da mera interpretação de normas ou princípios jurídicos só pode concluir-se que o recurso não tem por fundamento, exclusivamente, matéria de direito.

Nos termos do disposto no artigo 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003, de 31.12, a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, exclusivamente, a matéria de direito.

Como as questões controvertidas não podem resolver-se mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, e, ao invés, implicam a necessidade de dirimir questões de facto suscitadas nos autos e não analisadas, sendo a penhora um facto que se mostra essencial para a decisão dos presentes autos, facto omissis no probatório fixado, tal circunstância impede este Supremo Tribunal de decidir o recurso, pelo que, nos termos do disposto no artº 682.º, n.º 3 do artigo do Código de Processo Civil, aqui aplicável ex vi do artº 281º do Código de Procedimento e Processo Tributário, haverá que anular-se a sentença recorrida para ser substituída por outra que, proceda à necessária ampliação da matéria de facto nos termos atrás apontados.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida, e determinar a sua substituição por outra que, proceda à necessária ampliação da matéria de facto nos termos atrás apontados. Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Francisco Rotheres.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Oposição. Ilegalidade em concreto. Impugnação. Convolação. Notificações eletrónicas. artigo 58.º, n.º 4 do CPTA.

Sumário:

- I — Julgado verificado o erro na forma do processo utilizado haverá que, em face dos termos imperativos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e por razões de economia processual, ordenar a convolação da petição apresentada para a forma de processo adequada, quando tal convolação seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil pretendido e a menos que a convolação se traduza na prática de um acto inútil, e como tal proibido por lei.*
- II — Não se verifica obstáculo à “convolação” em impugnação judicial de uma oposição à execução fiscal na qual se questiona a legalidade em concreto da liquidação, interposta ainda dentro do prazo de que o contribuinte dispunha para deduzir reclamação graciosa, atento a que a notificação das demonstrações da liquidação e acerto de contas foi exclusivamente efectuada por via de notificação electrónica para a caixa postal do contribuinte menos de uma semana após o termo do período transitório a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 151.º da Lei n.º 64-B/2011 e ainda dentro do período transitório a que se refere a alínea b) do mesmo preceito legal, sendo desculpável o erro em que incorreu no cômputo do prazo para dedução de defesa a partir da sua citação e não da notificação das “demonstrações” de liquidação e acerto de contas em face da novidade do quadro legislativo aplicável às notificações electrónicas.*

Processo n.º 601/14-30.

Recorrente: A....., Lda,

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A....., Lda, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada, de 24 de Junho de 2013, que, na oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 2976201007424, julgou verificado **erro na forma de processo** insusceptível de convolação em impugnação judicial por intempestividade, em consequência, anulou todo o processado e absolvendo da instância a Fazenda Pública.

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

1. O prazo de 90 dias de que dispunha a recorrente para impugnar a decisão iniciou-se em 02/06/2012 e suspendeu a sua contagem entre 16/07/2013 e 31/08/2013.

2. Pelo que, o último dia do prazo para intentar impugnação judicial era o dia 17/10/2012.

3. Tendo a Recorrente apresentado o seu meio de reacção em 01/10/2013, conclui-se que o fez não só dentro do prazo de que dispunha para se opor à execução, como também dentro do prazo de que dispunha para impugnar judicialmente a dívida.

Por outro lado,

4. A Recorrente foi citada para se opor à execução ou impugnar judicialmente a dívida em 11/07/2012.

5. Assim, a Recorrente só poderia ter deduzido impugnação judicial contra a aludida liquidação a partir desta data.

6. Contados 90 dias sobre a data de 11/07/2012 conclui-se que o prazo para apresentação de impugnação judicial da liquidação de IRC terminou muito tempo depois da apresentação da oposição à execução fiscal (mesmo que contando o prazo sem considerar a suspensão em virtude das férias judiciais, entre 16/07/2012 e 31/08/2012).

De outra banda,

7. A falta de notificação da liquidação de IRC relativa a 2008 constitui uma nulidade e, nos termos do artigo 102.º, n.º 3, se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

8. *Pelo que a impugnação judicial da liquidação de IRC, por motivo de falta de notificação, não está dependente de qualquer prazo para a sua invocação.*

Por fim.

9. *Os termos em que o pedido foi formulado pela Recorrente em sede de oposição à execução fiscal não constituem obstáculo à convalidação da mesma em petição de impugnação judicial (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 26/09/2012 (Proc n.º 0678/12).*

10. *Assim, pelos fundamentos expostos, a oposição à execução fiscal pode ser convalidada em impugnação judicial por ter sido tempestivamente proposta em Tribunal.*

11. *Ao assim não decidir, o Tribunal a quo violou os artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 e 102.º do CPPT, o que impõe a revogação da sentença recorrida.*

Termos em que, e nos mais de Direito, com o duto suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso ser julgado totalmente procedente por provado e, em consequência, deverá a sentença recorrida ser revogada, ordenando-se o prosseguimento dos autos nos termos legais.

2 – Contra-alegou a recorrida, nos termos de fls. a 178 dos autos 173, pugnando pela manutenção do julgado recorrido.

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

1. Questão a apreciar:

- *se é de determinar a convalidação da oposição em impugnação judicial, nomeadamente de acordo com o disposto no art. 102.º, n.º 3 do CPPT.*

Com efeito, nas conclusões 1 a 3, começa-se por defender mas sem referência a qualquer norma que o prazo de impugnação se suspendeu entre 16/07/2013 e 31/08/2013.

E nas conclusões 4 a 6, defende-se ainda ser de contar o mesmo desde a data em que terminou o pagamento voluntário, mas sem referir a norma contida no art. 102.º do CPPT.

Com efeito, apenas o n.º 3 é expressamente referido como sendo de aplicar.

2. Posição que se defende:

Parece não ser de reconhecer a nulidade do ato tributário, o qual, sendo apelidado de “demonstração da liquidação”, foi praticado a 6-4-2012, data em que se procedeu ainda a um acerto de contas.

Contudo, tal como julgou a sentença recorrida, não está correta indicação efetuada na notificação posteriormente efetuada quanto ao termo do prazo para pagamento voluntário, o qual só findou a 2/6/2012, de acordo com o regime legal aplicável às notificações efetuadas via eletrónica.

Por outro lado, tinha entrado recentemente em vigor em sede de IRC o diro regime de notificação eletrónica, podendo resultar despercebido o cômputo do prazo da sequência legislativa citada na sentença recorrida.

Ora, tem sido admitida a aplicação subsidiária do previsto no art. 58.º, n.º 4 alínea a) e b) do CPTA, quanto a impugnação que tenha ultrapassado o prazo de 3 meses mas em que o ato seja ainda praticado no prazo de 1 ano por cidadão normalmente diligente, nomeadamente nos casos:

- *em que tenha sido induzido em erro pela administração.*

- *ou em que existam dificuldades quanto à identificação do ato impugnável ou em face da ambiguidade resultante do quadro normativo aplicável.*

Nesse sentido se pronunciam Vieira de Andrade, em A Justiça Administrativa, 4.ª ed., p. 355 e Jorge Lopes de Sousa, em CPPT Anotado e Comentado, I Vol., p. 281 e 282, citando casos já considerados pela jurisprudência quanto a prazos aplicáveis em processo tributário.

Tal terá sido o caso do recorrente que procede ao cômputo do prazo desde o ato de citação que foi o subsequente que lhe foi praticado e veio a apresentar oposição dentro do prazo previsto no art. 70.º do CPPT, em que lhe seria possível apresentar ainda reclamação graciosa do ato de liquidação.

3. Concluindo:

Parece que o recurso é de proceder, sendo de revogar o decidido e admitir a convalidação no pretendido meio de impugnação judicial.

As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público e bem assim para, querendo, se pronunciarem sobre a possibilidade de convalidação da impugnação deduzida em reclamação graciosa, tendo a recorrida respondido, invocando jurisprudência do Pleno da Secção, no sentido da inadmissibilidade de tal convalidação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É apenas a de saber se, *in casu*, devia a oposição deduzida - em relação à qual se julgou haver erro na forma de processo, pois que o oponente pretendia, de facto, questionar a legalidade em concreto da dívida – ter sido convalidada em impugnação judicial (meio processual adequado para questionar a legalidade da liquidação de IRC que está na origem da dívida exequenda).

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1) *A 11.10.2011 a oponente foi alvo de inspeção externa, tendo por base a matéria coletável referente à liquidação de IRC relativa ao exercício de 2008 (artigos 3.º da p.i. e doc. 1 junto com a contestação);*

2) *Em 13.02.2012 a oponente foi notificada do projecto de relatório da inspeção tributária para que exercesse o direito de audição, tendo requerido a redução das coimas que lhe viessem a ser aplicadas (artigos 4.º e 5.º da p.i. e doc. 1 junto com a contestação);*

3) *Por ofício n.º 1507 de 22.03.2012 foi remetido à oponente o relatório de inspeção tributária (doc. 1 junto com a contestação);*

4) *Foi elaborada demonstração de liquidação n.º 20128310001958, referente a liquidação de IRC de 2008, com o código de documento n.º 201200000778326, de que resultou o valor a pagar de €11.533,96, informando-se a contribuinte da possibilidade de «reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do CIRC e 70.º e 102.º do CPPT», o qual (documento) foi remetido para a caixa postal eletrónica da oponente a 06.04.2012 (doc. 3 junto com a contestação e fls. 109);*

5) *Foi elaborada demonstração de acerto de contas n.º 201200000208854, com o código de documento n.º 201200000776548, da qual resulta o valor a liquidar de €7.983,43, tendo como data limite de pagamento 16.05.2012, o qual (documento de demonstração) foi remetido para a caixa postal eletrónica da oponente a 06.04.2012 (doc. 5 junto com a contestação e fls. 111);*

6) *A petição de oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Lagoa a 01.10.2012 (doc. 9 junto com a contestação).*

6 – Apreciando.

6.1 Da possibilidade de “convolação” da oposição deduzida em impugnação judicial

A sentença recorrida, a fls. 124 a 137 dos autos, considerando, em síntese, que a oponente questiona, tão só, a legalidade da liquidação efectuada e que deu origem à dívida exequenda e que não se enquadrando o fundamento invocado em qualquer das previsões do art. 204.º do CPPT e existindo legalmente meio judicial de impugnação, julgou verificada a nulidade de erro na forma de processo (cfr. sentença recorrida a fls. 129 a 131 dos autos), insusceptível de convolação em impugnação judicial, *ex vi* do disposto nos artigos 97.º n.º 3 da LGT e 98.º n.º 4 do CPPT, por *intempestividade* – pois que *a oponente considera-se notificada* (das demonstrações da liquidação) *a 02.05.2012, 25.º dia posterior ao envio das demonstrações* para a respectiva caixa postal eletrónica, nos termos do n.º 10 do artigo 39.º do CPPT na redacção da Lei n.º 64-B/2011, contando-se dessa data os 30 dias para pagamento voluntário (cujo termo se verificou no dia 02.06.2012) e do termo deste os 90 dias de que dispunha para deduzir impugnação judicial, terminando esse prazo em 02.09.2012, sendo que a oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Lagoa em 1.10.2012, pelo que *à data em que a petição de oposição foi apresentada já tinha caducado o direito de impugnação da liquidação (...)* -, e porque *o pedido formulado constitui um típico pedido de oposição, já que não se peticiona a final a ilegalidade da liquidação contra a qual se reage* (cfr. sentença recorrida, a fls. 131 a 136 dos autos).

Discorda do decidido quanto à não convolação da petição da oposição deduzida em impugnação judicial a ora recorrente, alegando, quanto à julgada intempestividade, que tal obstáculo à convolação inexistente porquanto o prazo para deduzir impugnação se suspendeu durante as férias judiciais de verão (cfr. conclusões 1 a 3 das suas alegações de recurso), que foi citada para se opor ou impugnar em 11/07/2012, sendo a impugnação tempestiva se contada dessa data (conclusões 4 a 6) e ainda porque a falta de notificação da liquidação gera nulidade, pelo que a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo, nos termos do n.º 3 do artigo 102.º do CPPT (conclusões 7 e 8 das suas alegações de recurso). Alega ainda que os termos em que foi formulado o pedido em sede de oposição não constituem obstáculo à convolação da mesma em impugnação judicial, como decidido por este STA por Acórdão de 26 de Junho de 2012, proc. n.º 0678/12 (conclusões 9 a 11 das suas alegações de recurso).

A recorrida sustenta a manutenção do julgado, enquanto o Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal, no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito sustenta, in casu, a possibilidade de convolação da oposição deduzida em impugnação judicial, por aplicação do disposto no 58.º, n.º 4, alíneas a) e b) do CPTA.

Vejamos.

Julgado verificado o erro na forma do processo utilizado – não questionado, antes aceite pela recorrente – haverá que, em face dos termos imperativos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e por razões de economia processual, ordenar a convolação da petição apresentada para a forma de processo adequada, quando tal convolação seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil pretendido e a menos que a convolação se traduza na prática de um acto inútil, e como tal proibido por lei, como paradigmaticamente sucede no caso de extemporaneidade do novo meio processual para o qual fosse convolada a petição.

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado, a petição de oposição que deu entrada no Serviço de Finanças de Lagoa em 1 de Outubro de 2012 (cfr. o n.º 6 do probatório fixado), não está em tempo de ser convalidada em petição de impugnação judicial senão na tese do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, ou seja, por aplicação subsidiária, ex vi do disposto na alínea c) do artigo 2.º do CPPT, do disposto no 58.º, n.º 4, alínea b) do CPTA.

De facto, o prazo para dedução de impugnação tem a natureza de prazo substantivo, e não processual, daí que lhe seja aplicável o disposto no artigo 279.º do Código Civil e não se suspenda em férias judiciais (cfr. o n.º 1 do artigo 20.º do CPPT), a falta de notificação da liquidação não gera a nulidade do acto notificando, antes a respectiva ineficácia e, no caso, como bem decidido, a notificação teve lugar, embora exclusivamente por via de notificação eletrónica para a caixa postal do contribuinte, nos termos do artigo 39.º do CPPT (na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

Entende-se, porém, com o Ministério Público em 1.ª instância e neste STA, que, *in casu*, se justifica a admissibilidade da impugnação em prazo mais longo do que o que resultaria da aplicação estrita do artigo 102.º do CPPT, em razão, por um lado, da novidade do sistema de notificações eletrónicas para a caixa postal do contribuinte e do facto de, segundo os n.ºs 4 e 5 do probatório fixado, a notificação das *demonstrações de liquidação e de acerto de contas* ter sido exclusivamente efectuada por essa via menos de uma semana após o termo do período transitório a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 151.º da Lei n.º 64-B/2011 e ainda dentro do período transitório a que se refere a alínea b) do mesmo preceito legal; por outro, pelo facto de o contribuinte ter deduzido a sua oposição ainda dentro do prazo de que dispunha para deduzir reclamação graciosa da liquidação, sendo crível que não se tivesse apercebido da prévia notificação eletrónica das *demonstrações* de liquidação e acerto de contas para a sua caixa postal, sendo de julgar desculpável o erro em que incorreu no cômputo do prazo para dedução de defesa a partir da sua citação e não da notificação das “demonstrações” de liquidação e acerto de contas em face da novidade do quadro legislativo aplicável às notificações electrónicas.

Entende-se, pois, contrariamente ao decidido e face ao exposto, não ser a intempestividade da oposição obstáculo à convalidação, como também o não é o pedido formulado pela ora recorrente na sua petição de oposição de que fosse julgada procedente a oposição, *com as legais consequências* (cfr. petição de oposição a fls. 11 e 12 dos autos), pois que o que nela questiona é, como julgado e resulta manifesto do teor da petição apresentada, a legalidade da liquidação.

É que, afastado o rigor formalista na interpretação das peças processuais, desadequado aos tempos presentes e expressamente rejeitado pelos modernos direitos processuais que procuram dar tradução ao princípio tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses das partes, há-de concluir-se que a petição de oposição apresentada pode interpretar-se como contendo um *pedido implícito* no sentido da anulação da liquidação.

Ensina JORGE LOPES DE SOUSA que «(...) em situações deste tipo, deverá ter-se em conta a possibilidade de interpretação da petição, designadamente se nela é detectável um pedido implícito compatível com a forma de processo adequada. Na verdade, (...), para aproveitamento da petição não interessará que o pedido esteja devidamente formulado, sendo relevante o efeito jurídico que se tem em vista. Por isso, se, interpretando a petição, se conclui que o oponente pretende a eliminação jurídica de um acto que identifica, não haverá obstáculo à convalidação.» (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, volume II, 6.ª edição, 2011, Lisboa, Áreas Editora, p. 92 - nota 10 *in fine* ao artigo 98.º do CPPT).

Este Supremo Tribunal já assim o entendeu também em casos semelhantes – cfr., entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal de 16 de Abril de 2008, rec. n.º 51/08, de 4 de Fevereiro de 2009, rec. n.º 925/08, de 11 de Fevereiro de 2009, rec. n.º 924/08 e de 7 de Julho de 2010, rec. n.º 366/10 – não havendo razão, antes pelo contrário, para decidir de modo diverso, como fez a sentença recorrida, que não pode, por isso, manter-se.

Pelo exposto se conclui que o recurso merece provimento, sendo de revogar a sentença recorrida na parte sindicada e ordenar a convalidação da petição de oposição à execução em impugnação judicial, baixando os autos ao tribunal 2ª quo” para que como tal prossigam.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, no provimento do recurso, revogar a sentença recorrida no segmento impugnado, determinando-se a convalidação da petição de oposição em petição de impugnação, *ex vi* do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT.

Custas pela recorrida.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.**Assunto:**

Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado. RTLC. artigo 59.º CIRC. Princípio da neutralidade.

Sumário:

- I — O regime da consolidação fiscal parte sempre do pressuposto de que os resultados decorrentes das operações efectuadas entre sociedades do mesmo grupo são eliminados na totalidade, não só os resultados imediatos, mas igualmente todos os circunstancialismos que permitam considerar para efeitos fiscais o objecto de tais operações como desligado de uma operação intragrupo — princípio da neutralidade;*
- II — Tanto o regime consagrado no Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro, como o artigo 59.º do CIRC provinham da mesma fonte comum, sendo que o regime daquele Decreto-Lei (Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado) acabou por ser incorporado no CIRC sem alterações relevantes a nível estrutural, nomeadamente quanto ao princípio da neutralidade fiscal.*

Processo n.º 609/14-30.

Recorrente: A. . ., SGPS, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., SGPS, SA., inconformada, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, datada de 24/02/2014, que julgou parcialmente procedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação de IRC referente ao exercício de 1999.

Concluiu as suas alegações nos seguintes termos:

(i) O presente recurso, circunscreve-se ao segmento da sentença que manteve na ordem jurídica o acto impugnado na parte correspondente às correções ao resultado fiscal do GRUPO A....., no valor global de € 12.040.279,77, correspondente a 40% do aumento das reintegrações resultante de reavaliação do ativo imobilizado vendido intragrupo;

(ii) O Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento quanto aos pressupostos de direito de que dependiam as correções realizadas, pelo que se impõe a revogação da sentença recorrida neste segmento, devendo também ser anulado o ato de liquidação na parte que reflete tais correções.

(iii) Com efeito, as correções mantidas pelo Tribunal a quo assentam no errado pressuposto de que “o valor a considerar para efeitos do apuramento do resultado fiscal do grupo no exercício em análise, referente ao acréscimo de 40% do aumento das reintegrações resultante das reavaliações, dos bens transacionados no exercício de 1996 [em 1997 e em 1999], é o que estava obrigada a sociedade alienante”, por força do disposto no Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de fevereiro;

(iv) Porém, o artigo 59.º do Código do IRC não traduz um regime de neutralidade fiscal assente no princípio da continuidade e, por isso, não impunha a manutenção do estatuto fiscal desses bens após a sua transmissão a outra entidade do grupo.

(v) A conclusão a que chegou o Tribunal a quo assenta, portanto, numa errada compreensão de toda a argumentação que a RECORRENTE esgrimiou na sua p.i.

(vi) De facto, a RECORRENTE não defendeu que por força do n.º 2 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro (diploma que aprovou o Código do IRC), se aplica ao caso em apreço o n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro e não o artigo 59.º do Código do IRC.

(vii) Pelo contrário, ao longo da p.i., o que a RECORRENTE refere expressamente é que é precisamente pelo facto de não ser aplicável o referido n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, que não podia a Administração tributária proceder às correções que realizou (cf. nomeadamente o que consta dos artigos 54.º, 56.º, 58.º a 61.º, 74.º, 83.º e 85.º da p.i.).

(viii) No que respeita às amortizações ou às reintegrações resultantes das reavaliações efetuadas em momento anterior ao da transmissão intragrupo dos elementos do ativo imobilizado, nem o regime previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, é aplicável às situações constituídas de acordo com o artigo 59.º do Código do IRC, nem o regime previsto nos artigos 59.º a 60.º do Código do IRC determina a manutenção do estatuto fiscal dos bens transmitidos;

(ix) De facto, embora o regime da tributação dos grupos de sociedades, introduzido em Portugal pelo Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, determinasse que “as reintegrações e amortizações dos elementos ou valores transmitidos são calculadas como se não tivesse havido transmissão entre as sociedades do grupo” e que “As mais-valias ou menos-valias correspondentes aos mesmos elementos, quando se verifique a sua posterior transmissão e haja lugar a imposto, são calculadas como se não tivesse havido transmissão entre as sociedades do grupo” (cf. artigo 6.º, n.º 2: alíneas a) e b) desse diploma legal), tal disciplina não foi mantida, nesses exatos termos no regime constante dos artigos 59.º e seguintes do Código do IRC;

(x) É que o n.º 1 do artigo 59.º do Código do IRC previa, simplesmente, que o lucro tributável em IRC do grupo de sociedades deveria ser “calculado em conjunto para todas as sociedades do grupo mediante a consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados das sociedades que o integram”;

(xi) Por efeito do referido método da consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados, “as vendas internas de imobilizado deverão ser corrigidas por forma a se evidenciarem os valores como se essa operação não se tivesse realizado. Por esse motivo, as correções a efectuar serão: (...) Rectificação do valor de aquisição; (...) Anulação das mais ou menos-valias não realizadas” (cf. ANTÓNIO BORGES, AZEVEDO RODRIGUES e ROGÉRIO RODRIGUES, *Elementos de Contabilidade Geral*, 19.ª edição, Áreas Ed., p. 1002).

(xii) No respeito às implicações das transmissões intragrupo a solução que se extrai do n.º 1 do artigo 59.º do Código do IRC é idêntica, portanto, à que se encontrava vertida no revogado e acima transcrito artigo 6.º, n.ºs. 1 e 2, alínea b), do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro - já que tanto ao abrigo do anterior regime da tributação pelo lucro consolidado como no âmbito da aplicação do regime que lhe sucedeu, os efeitos fiscais das operações intragrupo eram totalmente eliminados.

(xiii) Todavia, se relativamente ao apuramento das mais e menos-valias não existiam diferenças entre ambos os regimes, já o mesmo não sucedia em matéria de amortizações e de reintegrações.

(xiv) Na verdade, o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, exigia que as reintegrações e amortizações dos bens objeto de transmissão intragrupo fossem calculadas como se não tivesse havido transmissão entre as sociedades do grupo. Por isso, na amortização e reintegração desses bens para efeitos fiscais deveria levar-se em linha de conta o respetivo valor líquido contabilístico (princípio da neutralidade) e, bem assim, continuar a aplicar o exato e preciso regime que vinha sendo seguido nestas sociedades (característico do princípio da continuidade).

(xv) Porém, a disciplina prevista no artigo 59.º do Código do IRC já não parece pressupor a aplicação do princípio da continuidade, ou seja, não implicava a manutenção do estatuto fiscal dos bens.

(xvi) Tratando-se de operações intragrupo, as transmissões de bens podem assumir os mais variados fins económicos, uma vez que as empresas que compõem o grupo não têm necessariamente que prosseguir a mesma atividade, não cabendo ao legislador optar por um deles, ou impor ou subentender, ao abrigo de um princípio de neutralidade supostamente assente numa - no caso concreto, errada - ideia de continuidade, uma utilização específica dos mesmos. A perceção destas diferenças terá constituído o motivo que levou o legislador a alterar o regime - de neutralidade fiscal justificado e reforçado por comandos de continuidade - anteriormente aplicável às operações realizadas intragrupo, nos termos previstos no revogado Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, e a consagrar, ao invés, um regime de neutralidade justificado e assegurado, única e exclusivamente, pelo método de consolidação de balanços e demonstrações de resultados.

(xvii) De resto, no entender da RECORRENTE, uma interpretação, segundo a qual o artigo 59.º do Código do IRC imporia às sociedades abrangidas pelo Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado uma determinada utilização obrigatória dos bens (atenta a obrigatoriedade de aplicação do mesmo regime fiscal que vinha sendo aplicável na sociedade alienante) contrariaria os mais elementares princípios da liberdade de iniciativa económica, plasmados na Constituição da República Portuguesa, em particular no seu artigo 61.º, o qual, sob a epígrafe de «Iniciativa privada, cooperativa e autogestionária», consagra, nas palavras de JORGE MIRANDA, “o direito de iniciar uma atividade económica, (...) [bem como o direito] de organização de certos meios de produção para um determinado fim económico” (cf. JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotado*. Tomo I, Coimbra Editora, p. 620).

(xviii) A eliminação dos resultados no âmbito de operações intragrupo, operada através da consolidação de balanços e de demonstrações de resultados, constitui, em sim mesma, garantia suficiente da plena e correta aplicação do princípio da neutralidade às operações intragrupo, dispensando, deste modo, a convocação do erróneo pressuposto da continuidade. Na verdade, nos casos em que a continuidade é um pressuposto (como sucede com as fusões), o regime de neutralidade tem como efeito a “desconsideração (ou eliminação) das operações”, tudo se passando como se a operação não tivesse sido realizada. Diferentemente, nos casos (como o presente) em que a transmissão é alheia à ratio de continuidade, o regime de neutralidade opera apenas a eliminação dos “resultados da operação”.

(xix) A transmissão intragrupo dos bens do imobilizado corpóreo não implica a manutenção do estatuto fiscal desses mesmo bens, pelo que os bens reavaliados por uma das empresas do grupo perdem esse seu estatuto - de bens reavaliados -, com a conseqüente extinção das limitações que lhe estão associadas - v.g. a dos 40% em apreço -, a partir do momento em que sejam adquiridos por outra empresa do grupo, limitando-se o regime de neutralidade previsto no artigo 59.º do Código do IRC a impor que, no apuramento do lucro tributável do grupo, as amortizações sejam determinadas de acordo com o valor pelo qual esses bens se encontravam registados na esfera da sociedade transmitente, ou seja, in concreto, pelo valor resultante da reavaliação efetuada e não, portanto, pelo valor pelo qual esses bens foram adquiridos no âmbito da transmissão intragrupo;

(xx) O que significa, portanto, que, no apuramento do respetivo lucro tributável, o GRUPO A..... não estava obrigado a acrescer 40% do aumento das reintegrações resultante das reavaliações anteriores à data da transmissão intragrupo dos bens, mas, apenas, como efetivamente fez, a acrescer 40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação feita após 31 de dezembro de 1996, ou seja, a realizada ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro (e apenas quanto aos bens transmitidos intragrupo até 1998).

(xxi) A correção efetuada pela Administração tributária é, portanto, ilegal, na medida em que se ancora no errado pressuposto de que os artigos 59.º e seguintes do Código do IRC consagram um regime de neutralidade fiscal assente no princípio da continuidade, quando, ao invés, aquele princípio encontra, ao abrigo do novo regime, a sua justificação no método da consolidação de balanços e de demonstrações de resultados, cuja aplicação não implica, como se viu, a manutenção, como se de uma sequela se tratasse, de todas as vicissitudes dos bens adquiridos intragrupo, mas tão-somente, a recuperação do valor contabilístico pelo qual esses bens se encontravam registados na esfera da alienante.

(xxii) Não tendo assim decidido, o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento, impondo-se a revogação da sentença recorrida por ter mantido na ordem jurídica uma correção que viola o disposto no artigo 59.º do Código do IRC.

(xxiii) Acresce que, como se disse, o Tribunal a quo só manteve esta correção por considerar que o princípio da continuidade previsto no artigo 6.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro permaneceu em vigor no regime de tributação pelo lucro consolidado previsto no Código do IRC, por força do seu diploma preambular.

(xxiv) Esta interpretação quanto à aplicação do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, é errada. Na verdade, como é sabido, as disposições transitórias destinam-se a regular circunstâncias que, em face de uma nova regulamentação jurídica, exigem disciplina diferente. Foi exatamente essa - e não outra - a intenção do legislador. Com efeito, atento o que acima se indicou acerca das diferenças existentes entre o regime anterior e o regime de tributação do lucro consolidado consagrado nos artigos 59.º e seguintes do Código do IRC, impunha-se estabelecer um regime transitório aplicável aos grupos de sociedades anteriormente abrangidos pelo revogado Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro.

(xxv) O n.º 1 do referido artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, encontra, assim, a sua justificação na significativa diferença existente entre o anterior e novo regime no tocante aos requisitos e às condições a observar na composição dos grupos e, conseqüentemente, na necessidade de garantir que a entrada em vigor de um novo regime com requisitos mais exigentes não era aplicável aos grupos já constituídos ao abrigo de um regime bastante mais flexível, como era o previsto no Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro.

(xxvi) Efetivamente, o regime de tributação pelo lucro consolidado nos termos do regime anterior não impunha, designadamente, a inclusão no perímetro do grupo de todas as sociedades que satisfizessem os requisitos exigidos. Já de acordo com o previsto no artigo 59.º do Código do IRC a inclusão de todas essas sociedades constituía uma das condições de aplicação do novo regime. Porém, com o n.º 1 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro - que apenas se refere à validade da autorização emitida -, o legislador pretendeu, somente, assegurar que os grupos de sociedades para os quais tivesse sido emitida uma autorização de tributação ao abrigo do disposto no artigo 1.º do Decreto-lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, pudessem continuar a ser tributados no âmbito do regime de tributação pelo lucro consolidado após a entrada em vigor do Código do IRC, ainda que não reunissem todas as condições e não preenchessem todos os requisitos enunciados no artigo 59.º do Código do IRC para a composição dos grupos constituídos a partir de 1 de janeiro de 1989.

(xxvii) Da simples referência à subsistência da autorização, em termos válidos, para a tributação pelo lucro consolidado não se extrai - por impossibilidade - qualquer solução relativa aos aspetos do regime que não fossem suscetíveis de se encontrar compreendidos nessa "autorização", nomeadamente, os determinados no artigo 6.º, n.º 2, do citado Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, os quais, por resultarem de lei, não se podem considerar compreendidos na previsão do n.º 1 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

(xxviii) Foi esse o motivo que levou o legislador a acrescentar o n.º 2 ao referido artigo 16.º do Decreto-Lei que aprovou o Código do IRC para assegurar que aos grupos já constituídos ao abrigo do

regime anterior fossem também aplicadas as regras nele previstas para efeitos do apuramento do lucro tributável do grupo.

(xxix) Por último, regista-se que se a intenção do legislador fosse a de configurar o regime de tributação pelo lucro consolidado previsto no artigo 59.º do Código do IRC como um regime consumptivo do princípio da continuidade, tê-lo-ia construído, como parece curial, mediante reprodução expressa da redação do n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro no corpo do artigo 59.º do Código do IRC

(xxx) Em suma: a finalidade da inclusão de tal norma no diploma preambular não foi a de regular as situações futuramente constituídas ao abrigo do regime previsto no artigo 59.º do Código do IRC, mas, pelo contrário, a de estabelecer um regime transitório aplicável às situações constituídas ao abrigo do revogado Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro.

(xxxi) Acresce que, uma interpretação segundo a qual o apuramento da matéria tributável do grupo sujeito ao regime previsto no artigo 59.º do Código do IRC deveria ser feito - por efeito da mencionada norma transitória - nos mesmos termos que se encontravam expressamente consagrados no Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro violaria o princípio da legalidade consagrado nos artigos 103.º e 165.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, posto que o sentido que essa norma teria, de acordo com tal interpretação, vai para além daquele que o legislador consagrou e equivale à criação, por via interpretativa, de uma norma que só podia ser criada por lei;

(xxxii) E não se diga que da aplicação do artigo 59.º do Código do IRC e das regras gerais previstas no mesmo Código para efeito de cálculos das amortizações resultava que as reintegrações e amortizações de bens transmitidos intragrupo deviam ser calculadas como se não tivesse havido transmissão entre sociedades do grupo;

(xxxiii) De facto, se assim fosse, isto é se a consolidação de balanços produzisse, por si só, tal efeito, ter-se-ia que concluir pela ausência de aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, já que escusaria o legislador de consagrar uma disposição transitória para assegurar aos grupos constituídos de acordo com o regime anterior a aplicação das regras de determinação da matéria tributável previstas nesse anterior regime quando esse efeito se encontrava já assegurado pela consolidação de balanços;

(xxxiv) Dito isto, e porque se deve entender que o legislador se quis expressar nos exatos termos em que o fez, o único sentido útil que se pode retirar daquele n.º 2 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, é o de que o legislador quis, em obediência ao princípio da confiança, foi assegurar aos grupos constituídos ao abrigo do anterior regime de tributação pelo lucro consolidado a aplicação das mesmas normas de determinação da matéria tributável enquanto durasse a autorização que tinha sido concedida antes da entrada em vigor do Código do IRC;

(xxxv) Consequentemente, a sentença recorrida, porque decidindo em sentido contrário - no errado pressuposto de que a alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, se aplica às transmissões do ativo imobilizado, ocorridas no âmbito do regime de tributação previsto no artigo 59.º do Código do IRC - viola, também ela, o disposto no n.º 1 do artigo 59.º do Código do IRC, pelo que deve ser revogada, e ser anulado o ato de liquidação impugnado na parte que reflete estas correções.

TERMOS EM QUE DEVERÁ SER CONFERIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO, SER REVOGADA A SENTENÇA RECORRIDA NOS SEGMENTOS OBJETO DO MESMO E SER ANULADO O ATO TRIBUTÁRIO IMPUGNADO, NA PARTE EM QUE É CONSEQUENTE DAS CORREÇÕES EM SEDE DE IRC MANTIDAS PELO TRIBUNAL A QUO, COM AS DEMAIS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, NOMEADAMENTE O PAGAMENTO À RECORRENTE DE INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DA GARANTIA QUE APRESENTOU PARA SUSPENDER O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL INSTAURADO NA SEQUÊNCIA DA EMISSÃO DO ATO DE LIQUIDAÇÃO IMPUGNADO.

Não foram produzidas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

1. O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 720 e seguintes, à qual se assaca erro de julgamento, na parte relativa à manutenção das correções ao resultado fiscal do GRUPO A....., no valor global de € 12.040.279,77 euros, correspondente a 40% do aumento das reintegrações resultante de reavaliação do ativo imobilizado vendido intragrupo.

Considera a Recorrente "A....." que o n.º 2 do artigo 6.º do Dec.-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro, não é aplicável por força do n.º 2 do artigo 16.º do Dec.-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro (que aprovou o CIRC), mas sim o artigo 59.º do CIRC, o qual não determina a manutenção do estatuto fiscal dos bens transmitidos.

De acordo com a Recorrente, «a transmissão intragrupo dos bens do imobilizado corpóreo não implica a manutenção do estatuto fiscal desses mesmos bens, pelo que os bens reavaliados por uma das empresas do grupo perdem esse seu estatuto - de bens reavaliados -, com a consequente extinção das limitações que lhe estão associadas - V.g. a dos 40% em apreço -, a partir do momento em que sejam

adquiridos por outra empresa do grupo, limitando-se o regime de neutralidade previsto no artigo 59º do Código do IRC a impor que, no apuramento do lucro tributável do grupo, as amortizações sejam determinadas de acordo com o valor pelo qual esses bens se encontravam registados na esfera da sociedade transmitente, ou seja, in concreto, pelo valor resultante da reavaliação efectuada e não, portanto, pelo valor pelo qual esses bens foram adquiridos no âmbito da transmissão intragrupo» - artigo XIX das alegações.

Entende, assim, a Recorrente que «a correcção efectuada pela administração tributária é... ilegal, na medida em que se ancora no errado pressuposto de que os artigos 59º e seguintes do Código do IRC consagram um regime de neutralidade fiscal assente no princípio da continuidade, quando, ao invés, aquele princípio encontra, ao abrigo do novo regime, a sua justificação no método da consolidação de balanços e de demonstrações de resultados, cuja aplicação não implica, como se viu, a manutenção, como se de uma sequela se tratasse, de todas as vicissitudes dos bens adquiridos intragrupo, mas tão somente, a recuperação do valor contabilístico pelo qual esses bens se encontravam registados na esfera da alienante.» - artigo XXI das alegações.

Entende, assim, que a sentença padece do vício de erro sobre os pressupostos de direito e nessa medida deve ser revogada e anulada a liquidação impugnada.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente que a impugnante faz parte de um grupo de sociedades - Grupo A..... - de que é a sociedade dominante, sujeito ao regime de tributação pelo lucro consolidado (RTLC) no exercício de 1999.

Aquando da constituição do grupo e da sua passagem a sociedade gestora de participações de sociedade, a impugnante efectuou, em 31/12/1996, a alienação da quase totalidade do seu activo immobilizado corpóreo à sociedade "A....., S.A.", o qual havia sido reavaliado ao abrigo dos regimes do Dec.-Lei n.º 22/92, de 24/02, que aprovou o regime de reavaliação dos elementos do activo immobilizado corpóreo das empresas objecto de privatização, e do Dec.-Lei n.º 264/92, de 24/11.

Os mesmos elementos do activo immobilizado foram posteriormente objecto de reavaliação ao abrigo do Dec.-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro.

Na sequência de uma acção inspectiva tendo por âmbito o exercício de 1999, a AT procedeu a correcções à matéria tributável do grupo A....., à qual foi acrescido o montante de € 12.223.917,37 euros.

Nas referidas correcções à matéria tributável a AT entendeu que para efeitos do apuramento do lucro tributável consolidado havia a considerar o valor correspondente ao acréscimo de 40% do aumento das reintegrações resultante das reavaliações efectuadas nos termos dos diplomas supra referidos, no montante global de € 32.362.471,04 euros. Como o grupo havia efectuado o acréscimo de € 20.195.846,24 + € 231.006,75, a AT procedeu à correcção pelo valor diferencial de € 11.935.618,05 euros.

Posteriormente a AT emitiu a liquidação adicional de IRC, acrescida de juros compensatórios, no valor global de € 4.038.934,33 euros, contra a qual foi deduzida reclamação graciosa, que foi indeferida.

Do indeferimento da reclamação graciosa foi apresentada impugnação judicial, sobre a qual incidiu a sentença agora recorrida.

3. A questão que é suscitada pela Recorrente consiste em saber se as correcções efectuadas pela AT e respeitantes à parte correspondente a 40% do aumento das reintegrações resultante de reavaliação do ativo immobilizado alienado pela Recorrente à sociedade "A....., S.A.", o qual havia sido reavaliado ao abrigo dos regimes do Dec.-Lei n.º 22/92, de 24/02, e do Dec.-Lei n.º 264/92, de 24/11, padecem ou não do vício de ilegalidade.

Para a Recorrente tais correcções não têm suporte legal face ao regime de tributação pelo lucro consolidado previsto no artigo 59º do CIRC, na redacção então em vigor, já que no seu entendimento no novo regime não deve ser observado o princípio da continuidade que enformava o regime do Dec.-Lei n.º 414/87, de 31/12, já que no novo regime o legislador limitou-se a estipular, em termos de determinação da matéria tributável, que o lucro tributável em IRC do grupo de sociedades seria calculado em conjunto para todas as sociedades do grupo mediante a consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados das sociedades que o integram - n.º 1 do artigo 59º do CIRC.

E que por outro lado o disposto na norma de direito transitório consagrada no artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro (1. A autorização para a tributação pelo lucro consolidado nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro, é válida para efeitos de IRC, pelo período restante por que tenha sido concedida e nos termos e condições em que o tenha sido. 2. Para efeitos de determinação da matéria colectável em IRC é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro.), tinha apenas por finalidade a preservação da aplicação de tal regime aos grupos de sociedades já constituídos à face da lei anterior.

Ou seja, enquanto para nesses casos a matéria colectável do IRC era determinada nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31/12, ou seja, as reintegrações e amortizações dos elementos ou valores transmitidos deviam ser calculados como se não tivesse havido transmissão

entre sociedades do grupo, já no caso dos grupos constituídos ao abrigo do artigo 59º do CIRC, tal não sucedia, uma vez que o lucro tributável era calculado mediante a consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados.

Afigura-se-nos, contudo, que não lhe assiste razão.

Resulta da matéria de facto dada como assente que a Recorrente efectuou diversas reavaliações do seu imobilizado ao abrigo dos diplomas supra mencionados - Dec.s-Leis n.º 264/92, de 24/11, n.º 22/92, de 14/02, e n.º 31/98, de 11/02 -, cujos regimes legais consagravam que as amortizações e reintegrações efectuadas em consequência dessas reavaliações não eram integralmente deduzíveis, já que 0,4 do aumento do seu montante não era susceptível de dedução.

Assim sendo e uma vez que de acordo com o princípio da neutralidade as transmissões intragrupo não relevam para efeitos fiscais, as amortizações e reintegrações efectuadas ao abrigo dos diplomas supra referidos estão sujeitas àquela limitação, ou seja, não são dedutíveis na íntegra como pretende a Recorrente. E por outro lado o facto de os bens sujeitos a reavaliação terem sido transmitidos para outra sociedade do grupo não releva para esse efeito, uma vez que essa limitação resulta do regime consagrado nos diplomas que permitiram essa reavaliação da qual resultou o aumento das amortizações e reintegrações em causa e não do regime de tributação aplicável aos grupos de sociedades.

Por conseguinte, o argumento de que o regime previsto no artigo 59º do CIRC não prevê norma idêntica à consagrada no artigo 6º, n.º 2, do Dec.-Lei n.º 414/87, de 31/12, não se mostra pertinente para concluir pela aplicação do referido limite de 40% ao valor das amortizações a deduzir, uma vez que este limite vem previsto nos diplomas que prevêem a possibilidade de reavaliação dos bens- art. 6º, n.º 1, alínea a), do DL 22/92; artigo 7º, n.º 1, alínea a), do DL 264/92, de 24/11; art. 7º, n.º 1, alínea a), do Dec.-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro; e artigo 16º, n.º 2, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Levou-se ao probatório da sentença recorrida a seguinte matéria de facto:

1. A Impugnante é a sociedade dominante do Grupo A....., SGPS, SA, (doravante Grupo A.....), que, no exercício de 1999 apresentou contas consolidadas para efeitos fiscais (cf. RIT a fls. 63 dos autos).

2. Em 3 de Junho de 2003 os Serviços de Inspeção Tributária iniciaram um procedimento de inspeção externa de âmbito parcial com incidência sobre o IRC do Grupo A..... referente ao exercício de 1999, instaurado com base na Ordem de Serviço n.º 03/1/157, de 21 de Maio de 2003 (cf. RIT a fls. 63 dos autos).

3. Em 18 de Julho de 2003, através do ofício n.º 3057 de 17 de Julho, a ora Impugnante foi convidada a pronunciar-se em sede de audiência prévia sobre o projeto de relatório de inspeção tributária elaborado pelos Serviços da Administração tributária (cf. cópia do ofício a fls. 57 dos autos).

4. Em 29 de Julho de 2003 a Impugnante apresentou, por telecópia, o seu requerimento escrito para exercício do direito de audição (cf. cópia do requerimento a fls. 216 a 220 dos autos).

5. Através do Ofício n.º 3335, de 12 de Agosto de 2003 foi dado conhecimento à ora Impugnante do teor do relatório final de inspeção tributária, sobre o qual em 7 de Agosto de 2003 foi exarado despacho concordante pela Inspectora Tributária Principal em substituição do Diretor de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (cf. cópia do ofício e do relatório e anexos, respetivamente a fls. 221 e 222 a 324 dos autos).

6. No relatório final de inspeção tributária referido no ponto anterior, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, lê-se o seguinte (cf. cópia do relatório e anexos a fls. 222 a 324 dos autos):

(...)

3.1.6. AJUSTAMENTO CORRESPONDENTE A 40% DO AUMENTO DAS REINTEGRAÇÕES RESULTANTE DE REAVALIAÇÕES DOS BENS DO ACTIVO IMOBILIZADO CORPÓREO VENDIDOS INTRAGRUPU EM 1996.

AA....., SGPS, S.A., em 31/12/96, efectuou a alienação da quase totalidade do seu activo imobilizado corpóreo, à A....., S.A., após o mesmo ter sido reavaliado, nos termos do DL n.º 264/92 de 24/11 e DL 22/92 de 14/02.

Em 31/12/1998, parte daquele imobilizado corpóreo foi de novo objecto de reavaliação ao abrigo do DL n.º 31/98, de 11/02, pela A....., S.A. (empresa adquirente), de que resultou um acréscimo nas amortizações do exercício de € 577.516,88, não sendo nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 7º do referido Dec. Lei, considerado custo para efeitos fiscais, o valor de € 231.006.75, correspondente a 40% do referido aumento.

No âmbito do Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLC) previsto na anterior redacção do art. 59º do Código do IRC, conforme Ofício n.º 006313, de 01/02/1999, da Direcção de Serviços do IRC, foi suspensa a reavaliação, com base nos valores dos bens que seriam registados pela A....., SGPS, S.A., (empresa alienante), à data de 31/12/1997.

Deste modo, foram apuradas novas reintegrações e novo acréscimo (40% do aumento das reintegrações), sendo estes considerados para efeitos da determinação do lucro tributável consolidado, uma vez que, no âmbito do RTCL, os resultados obtidos em operações internas, não são considerados realizados para efeitos de tributação, enquanto os referidos bens permanecerem no balanço consolidado.

Assim sendo, o valor a considerar para efeitos do apuramento do lucro tributável consolidado, referente ao valor correspondente ao acréscimo de 40% do aumento das reintegrações resultante das reavaliações, efectuadas nos termos do DL 264/92, de 24/11, DL 22/92 de 14/02 e DL 31/98 de 11/02, é o que estava obrigada a sociedade alienante (Inf. n.º 282/2002 da Direcção de Serviços do IRC), o qual ascende a € 32.362.471,04, conforme cálculos apresentados em anexo n.º 4 fls. 13 a 73.

Dado que o Grupo efectuou o acréscimo de € 20.195.846,24, no Q7 da declaração de consolidação e a A....., S.A. efectuou o acréscimo de € 231.006,75 no Q07 da sua declaração Mod. 22/IRC (individual), procedeu-se à correcção a favor do Estado, pelo valor diferencial de € 11.935.618,05 (onze milhões, novecentos e trinta e cinco mil, seiscentos e dezoito euros e cinco cêntimos), ou seja, € 32.362.471,04 - € 20.195.846,22 - € 231.006,75.

3.1.7. AJUSTAMENTO CORRESPONDENTE A 40% DO AUMENTO DAS REINTEGRAÇÕES RESULTANTE DE REAVALIAÇÕES DOS BENS DO ACTIVO IMOBILIZADO CORPÓREO VENDIDOS INTRAGRUPO EM 1997 E 1999.

No decurso do exercício de 1997 e 1999, foram efectuadas diversas transacções internas de bens do activo immobilizado, após terem sido reavaliados, nos termos do DL n.º 264/92 de 24/11, e DL n.º 22/92 de 14/02.

No âmbito do regime de tributação do lucro consolidado, previsto na anterior redacção do art. 59.º do Código do IRC, são eliminados os resultados provenientes de transmissões de bens do activo immobilizado, efectuadas entre as empresas do grupo, enquanto os referidos bens permanecerem no balanço consolidado.

Assim sendo, procedeu-se ao apuramento do valor correspondente ao acréscimo fiscal de 40% previsto no art. 47.º e alínea a) do art. 6.º, dos citados Decretos-Lei, e Inf. n.º 298/2002, de 04/02, da Direcção de Serviços do IRC, que seriam efectuados pelas respectivas sociedades alienantes, o qual, conforme cálculos apresentados em anexo n.º 5, fls. 74 e 77, ascende ao total de € 104.661,72 (cento e quatro mil, seiscentos e sessenta e um euros e setenta e dois cêntimos), sendo € 86.457,65 referente aos bens alienados no exercício de 1997 e € 28.204,07 relativo aos bens alienados no exercício de 1999, tendo-se procedido ao seu acréscimo, para efeitos da determinação do lucro tributável consolidado.

(...)

7. Dão-se por integralmente reproduzidos os anexos 4 e 5 do relatório de inspeção tributária referido no ponto anterior (cf. anexos 4 e 5, a fls. 135 a 206 e 544 a 615 dos autos).

8. Por força do relatório final de inspeção tributária referido no ponto 6, a Administração tributária procedeu a correcções da matéria tributável do Grupo A..... no valor global de EUR 12.223.917,37 (cf. cópia do relatório e anexos a fls. 222 a 324 dos autos).

9. Em 22 de Outubro de 2003 a Impugnante teve conhecimento da liquidação adicional de IRC (e de juros compensatórios) n.º 2003 8310017212 através da qual foi apurado o valor total a pagar de EUR 4.038.934,33 (quatro milhões trinta e oito mil novecentos e trinta e quatro euros e trinta e três cêntimos), sendo EUR 3.302.740,78 referentes a imposto e EUR 736.193,55 a juros compensatórios, com data limite de pagamento em 26 de Novembro de 2003 (cf. documento de cobrança a fls. 326 e 624 dos autos).

10. Em 23 de Fevereiro de 2004, a ora Impugnante apresentou junto do Serviço de Finanças de Lisboa 2 e dirigida ao Diretor de Finanças de Lisboa uma reclamação graciosa contra o ato de liquidação adicional de IRC do exercício de 1999 com o n.º 2003 8310017212 e correspondentes juros compensatórios (cf. requerimento inicial e carimbo apostado na respetiva página de rosto a fls. 49 a 56 dos autos).

11. Na petição de reclamação graciosa referida no ponto anterior a Impugnante indicou que pretendia contestar a liquidação em apreço, apenas na parte respeitante às correcções constantes dos pontos 3.1.6. e 3.1.7. do Relatório de Inspeção Tributária (cf. requerimento inicial e carimbo apostado na respetiva página de rosto a fls. 49 a 56 dos autos).

12. Em 15 de Abril de 2004, a Impugnante foi citada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3247200401009982, instaurado pelo Serviço de Finanças de Lisboa 2 para cobrança coerciva da quantia exequenda no montante de EUR 4.038.934,33 e acrescido no montante de EUR 252.581,63 resultante da liquidação adicional de IRC n.º 2003 8310017212 (cf. officio de citação e certidão de dívida, a fls. 327 a 328 dos autos).

13. Em 30 de Abril de 2004, a Impugnante requereu a suspensão do processo de execução fiscal referido no ponto anterior (cf. requerimento a fls. 329 a 330 dos autos).

14. Em 14 de Maio de 2004, a Impugnante prestou junto do Serviço de Finanças de Lisboa 2 garantia bancária no valor de EUR 5.427.444,30, emitida pelo Banco, SA (.....) com o n.º 125-02-0583263 (cf. cópia do requerimento e da garantia a fls. 331 a 332 dos autos).

15. A Impugnante suportou encargos com a emissão da garantia bancária n.º 125-02-0583263 no montante de EUR 39.552,51 (cf. comunicação dos lançamentos correspondentes, a fls. 375 dos autos).

16. A Impugnante suportou encargos com a manutenção da garantia bancária n.º 125-02-0583263 no montante total de EUR 34.939,20 (cf. comunicação dos lançamentos correspondentes, a fls. 376, 377, 378, 379 e 380 dos autos).

17. A Impugnante suportou encargos com o cancelamento da garantia bancária n.º 125-02-0583263 no montante de EUR 18,15 (cf. comunicação dos lançamentos correspondentes, a fls. 381 dos autos).

18. Em 3 de Junho de 2005, a Impugnante requereu ao Diretor de Finanças de Lisboa o reconhecimento da caducidade da garantia prestada no âmbito do processo de execução fiscal referido no ponto 11 (cf. requerimento a fls. 333 a 335 dos autos).

19. O pedido de reconhecimento da caducidade da garantia referido no ponto anterior foi deferido por despacho de 26 de Setembro de 2005, do Diretor de Finanças de Lisboa Adjunto (cf. cópia do ofício n.º 62016, do despacho e informação, a fls. 336 a 340 dos autos).

20. Em 10 de Outubro de 2005, a Impugnante foi informada através do Ofício n.º 12929, de 7 de Outubro do Serviço de Finanças de Lisboa 2, de que fora expedido, nessa data, ofício “endereçoado ao, a solicitar o cancelamento da garantia bancária” (cf. cópia do ofício a fls. 341 dos autos).

21. Em 23 de Outubro de 2009, a Impugnante foi notificada para se pronunciar em sede de audição prévia sobre o projeto de despacho de indeferimento proferido no âmbito do procedimento de reclamação graciosa acima indicado (cf. cópia do ofício e do projeto de indeferimento, a fls. 342 a 345 dos autos).

22. Em 17 de Dezembro de 2009, a Impugnante teve conhecimento do despacho proferido pelo Diretor de Finanças de Lisboa Adjunto que indeferiu a reclamação graciosa anteriormente apresentada (cf. cópia do ofício n.º 108343, a fls. 43 dos autos).

23. Em 5 de Janeiro de 2010 a PI da presente impugnação judicial deu entrada no Tribunal tributário de Lisboa (cf. carimbo e comprovativo de entrega a fls. 1 dos autos).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Se bem percebemos a argumentação da recorrente neste recurso que nos dirige, a mesma entende que o disposto no artigo 59º do CIRC (na redacção à data da ocorrência do facto tributário, exercício de 1999), não previa, tal como o artigo 6º, n.º 2, alínea a) do DL n.º 414/87, de 31/12, que as reintegrações e amortizações dos elementos ou valores transmitidos fossem calculadas como se não tivesse havido transmissão entre as sociedades do grupo, pelo que, é ilegal a liquidação impugnada e enferma de erro de julgamento a sentença que assim decidiu.

Desde já poderemos dizer que o recurso não merece provimento, pelas razões que de seguida se alinharão.

A tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado surge com a edição do DL n.º 414/87, de 31/12, ainda na vigência do regime fiscal da Contribuição Industrial e do Imposto Complementar, mas já se antevendo a reforma profunda do sistema fiscal que se aproximava a passos largos com o CIRC.

E é por essa razão que este DL n.º 414/87 é editado, tal como se surpreende do seu preambulo, foi-o acolhendo as soluções dos *estudos desenvolvidos a este propósito na Comissão de Reforma Fiscal a respeito do futuro imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), de modo a assegurar que não sejam tomadas nesta altura medidas que dificultem a transição para o regime que resultará da reforma fiscal.*

Menos de um ano depois, o legislador fez publicar o DL n.º 442-B/88, de 30/11, que aprovou o CIRC, podendo ler-se no preambulo desse DL, e no que se refere a este regime especial de tributação, “*11 - Uma reforma da tributação dos lucros não pode ignorar a evolução das estruturas empresariais, antes há-de encontrar o quadro normativo que, obedecendo a princípios de eficiência e equidade, melhor se ajuste a essas mutações.*”

A existência de grupos de sociedades que constituem uma unidade económica é uma das realidades actuais que deve merecer um adequado tratamento fiscal, na esteira, aliás, do que vem acontecendo noutras legislações. Os estudos preparatórios desenvolvidos a propósito do IRC permitiram já a publicação do Decreto-Lei 414/87, de 31 de Dezembro, cuja disciplina geral, possibilitando a tributação do lucro consolidado, se reproduz neste Código e contém as virtualidades suficientes para poder ser desenvolvida à luz da experiência que for sendo retirada da sua aplicação.”

Percebe-se, assim, que o regime de tributação inovatório do DL n.º 414/87 (*o da consolidação fiscal visando a tributação pelo lucro consolidado das sociedades que constituem o grupo*) mais não foi do que uma antecipação do regime que acabaria por ser consagrado nos artigos 59º e ss. do CIRC, uma vez que havia a necessidade de rapidamente criar um regime fiscal próprio (que apoiasse) para as organizações plurissocietárias (grupos societários) que rapidamente se instalavam nos mercados, com vista a uma melhoria das condições de operacionalidade no vasto mercado global [cfr. Gonçalo Avelãs

Nunes, “Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC”, pág. 55, Maria dos Prazeres Lousa, “O Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 355, 1989, p. 59 e Nuno de Oliveira Garcia, “Tributação pelo Lucro Consolidado”, (Comentário ao Acórdão n.º 021/12 do Supremo Tribunal Administrativo...), Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 5, Número 1, págs. 255 e ss.], no dizer do acórdão deste Supremo Tribunal, rec. n.º 021/12, de 29/02/2012, “A vantagem fiscal concedida aos grupos de sociedades através do regime da tributação do lucro consolidado, que, como vimos, implica para o Estado perda de receitas, é justificada pelos potenciais efeitos positivos do ponto de vista económico que se visam alcançar com esse mecanismo.”.

Portanto, tanto o DL 414/87, como o artigo 59º do CIRC provinham da mesma fonte comum, sendo que o regime daquele DL (Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado) acabou por ser incorporado no CIRC sem alterações relevantes a nível estrutural, “...o RTLC foi introduzido em Portugal logo em 1988 pelo Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro, passando, depois, a constar do próprio Código do IRC. O regime assentava numa autorização prévia obrigatória por parte do Ministro das Finanças que permitia que o lucro tributável em IRC fosse calculado em conjunto para todas as sociedades do grupo mediante a consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados das sociedades que o integravam (desde que verificados certos requisitos definidos na lei e de outros fixados pelo próprio Ministro das Finanças). Com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o RTLC seria substituído pelo RETGS actualmente em vigor, abandonando-se a tributação dos grupos com base nos resultados apurados de acordo com as contas consolidadas e passando-se a apurar o seu resultado fiscal a partir da soma algébrica dos resultados líquidos (lucro ou prejuízo) de cada uma das empresas constituintes do Grupo fiscal”, cfr. Nuno de Oliveira Garcia, mesmo local citado, pág. 257.

Tratava-se, essencialmente, de um regime de consolidação fiscal que podia ser definido como “...um regime específico de quantificação da matéria tributável aplicável... (às) ...várias sociedades que integram o grupo ... o qual, partindo do resultado individual de cada uma das sociedades determinado de acordo com as regras gerais, se procede em seguida às correcções aos resultados de cada uma delas, essencialmente através da eliminação das operações internas ao grupo, após o que se efectuará a soma algébrica desses resultados, quantificando a matéria tributável do grupo de sociedades, e se procederá, por fim, à liquidação e às deduções à colecta que tiverem lugar.”, cfr. Gonçalo Avelãs Nunes, “Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC”, págs. 97 e 98, no mesmo sentido, e fazendo a análise comparativa entre consolidação contabilista e consolidação fiscal, Carlos A. Rosa Lopes, Revista TOC, n.º 10, Janeiro de 2001, págs. 38 e ss.

Apesar de se tratar do mesmo regime, com o mesmo alcance, objectivo e conteúdo, é certo que, aparentemente e tal como refere a recorrente nas suas alegações, o texto do referido artigo 59º do CIRC e o texto do DL 414/87, quando analisados comparativamente, poderiam levar-nos a concluir que o texto do diploma original seria mais restritivo (limitativo para o contribuinte) que o do CIRC no que respeita às reintegrações e amortizações dos elementos ou valores transmitidos intragrupo.

Enquanto que no DL n.º 414/87 se dispunha expressamente nos artigos 1º, n.º 1 e 6º:

Artigo 1.º

Tributação pelo lucro consolidado

1 - A sociedade que, nos termos do Código das Sociedades Comerciais, tenha o domínio total de uma ou mais sociedades poderá solicitar ao Ministro das Finanças autorização para que o lucro tributável e o rendimento global para efeitos, respectivamente, de contribuição industrial e de imposto complementar, secção B, sejam determinados em conjunto para todas elas mediante consolidação das respectivas contas.

Artigo 6.º

Isenção do imposto de mais-valias

1 - Os ganhos realizados através da transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado ou de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição operada entre sociedades abrangidas pelo artigo 1.º, durante o período em que aplique a tributação pelo lucro consolidado, ficam isentos do imposto de mais-valias.

2 - Quando se verificar o disposto no número anterior:

a) As reintegrações e amortizações dos elementos ou valores transmitidos são calculadas como se não tivesse havido transmissão entre as sociedades do grupo;

b) As mais-valias ou menos-valias correspondentes aos mesmos elementos, quando se verificar a sua posterior transmissão e haja lugar a imposto, são calculadas como se não tivesse havido transmissão entre as sociedades do grupo,

já no CIRC dispunha-se no n.º 1 do artigo 59º (sob a epígrafe “Âmbito e condições de aplicação” da tributação pelo lucro consolidado) que, *1 - Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante poderá solicitar ao Ministro das Finanças autorização para que o lucro tributável em IRC seja calculado em conjunto para todas as sociedades do grupo mediante a consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados das sociedades que o integram.*

Mas, lidos atentamente ambos os regimes, claramente podemos intuir que a tributação ocorre por referência ao lucro consolidado, ou seja, pela consolidação fiscal das contas; essa consolidação fiscal parte sempre do pressuposto de que os resultados decorrentes das operações efectuadas entre sociedades do mesmo grupo são eliminados na totalidade, não só os resultados imediatos, mas igualmente todos os circunstancialismos que permitam considerar para efeitos fiscais o objecto de tais operações como desligado de uma operação intragrupo (“Na eliminação dos resultados internos provenientes das operações efectuadas entre as sociedades do grupo, e que estejam incluídos nos valores contabilísticos dos activos constantes dos balanços das sociedades do grupo, na consolidação fiscal são eliminados pelo valor total, enquanto na consolidação contabilística são eliminados por inteiro nos activos, mas ao nível dos resultados e capital próprio pode efectuar-se a repartição por interesses maioritários e minoritários...”, cfr. Carlos A. R. Lopes, mesmo local citado, pág. 40).

E se o legislador previu expressamente naquele artigo 6º, n.º 2, alínea a) do DL n.º 414/87 a neutralidade das operações efectuadas intragrupo no tocante ao cálculo das reintegrações e amortizações dos elementos ou valores transmitidos, sendo este um dos pressupostos estruturantes para que possa ocorrer a consolidação fiscal, também não deixou de o prever no CIRC, uma vez que o próprio conceito de lucro consolidado para efeitos fiscais pressupõe tal realidade.

“*Na verdade, o regime de tributação pelo lucro consolidado (introduzido pelo Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro, alterado pela Lei n.º 71/93, de 26 de Novembro) proporcionava outras (além da isenção de Sisa) vantagens para o grupo societário, nomeadamente: a eliminação total da dupla tributação, em sede de IRC e de imposto sobre as Sucessões e Doações por Avença, relativamente aos lucros/dividendos distribuídos entre as sociedades do grupo, a não realização de quaisquer retenções na fonte, em sede de IRC, nas relações entre as sociedades do grupo, a possibilidade de as mais e menos-valias apuradas na transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado, assim como quaisquer ganhos e perdas realizados em transacções entre as diversas sociedades do grupo não serem consideradas ganhos/perdas na determinação da matéria colectável em sede de IRC e a possibilidade de compensação dos lucros e prejuízos gerados no mesmo ano pelas diversas sociedades do grupo*”, cfr. acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 128/09, datado de 12/03/2009.

“*Efectivamente, se uma sociedade do grupo integra no património um elemento do imobilizado adquirido a outra sociedade do grupo, terá de se proceder a uma série de ajustamentos recorrentes em cada processo de consolidação e durante o período em que mantiver a sua propriedade, os quais são em suma, os seguintes:*

-*Considerar como custo de aquisição não o registado pela sociedade adquirente mas, o que constava nos registos da entidade alienante no momento da transmissão;*

-*Corrigir a quota anual de reintegração ou amortização de modo a adequar o respectivo valor ao que seria calculado sobre o custo de aquisição ou de produção do elemento para o grupo. Este ajustamento reflecte-se directamente no resultado consolidado;*

-*Recalcular as reintegrações e amortizações acumuladas em função dos ajustamentos anteriores, como se não tivesse havido transferência do elemento entre sociedades do grupo.*

No exercício em que o elemento do activo imobilizado for alienado para uma entidade exterior ao grupo, a mais ou menos valia contabilística e fiscal será calculada abstraindo das transmissões internas dentro do grupo.”, cfr. Maria dos Prazeres Lousa, O Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado, CTF, n.º 355, pág. 86, também no mesmo sentido pode-se consultar a Circular n.º 4, de 09/01/1990, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, CTF, n.º 357, págs. 267 e ss.

De resto, e ao contrário do que vem alegado pela recorrente, o disposto no artigo 16º, n.º 2 do DL n.º 442-B/88 tem aplicação no âmbito do regime de tributação previsto no artigo 59º do CIRC, por razões de lógica e coerência do regime legal próprio da tributação pelo lucro consolidado.

Dispunha o artigo 16º do DL n.º 442-B/88, de 30/11, sob a epígrafe “Tributação pelo lucro consolidado”:

1 - A autorização para a tributação pelo lucro consolidado nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei 414/87, de 31 de Dezembro, é válida, para efeitos de IRC, pelo período restante por que tenha sido concedida e nos termos e condições em que o tenha sido.

2 - Para efeitos de determinação da matéria colectável em IRC é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei 414/87, de 31 de Dezembro.

Se o n.º 1 deste artigo 16º visa salvaguardar as situações já constituídas à data da entrada em vigor do CIRC, portanto, configura-se como uma norma de direito transitório, de adaptação das situações anteriores à nova realidade, já o disposto no n.º 2 do mesmo preceito se destina a regular expressamente a tributação pelo lucro consolidado no âmbito do CIRC, cfr. Maria dos Prazeres Lousa, O Regime de

Tributação pelo Lucro Consolidado, CTF, n.º 355, pág. 85, tal como já acontecia no âmbito do DL n.º 414/87.

Podemos, assim, concluir que a interpretação que a recorrente faz do RTLC previsto no CIRC permite defraudar o princípio da neutralidade nas operações intragrupo, bem como o espírito com que foi editado esse regime especial de tributação [*“A tributação pelo lucro consolidado constitui...uma exceção ao princípio da individualidade da tributação ou da pessoalidade tributária de cada uma das sociedades comerciais (art. 2.º do CIRC)”*, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, rec. n.º 024732, de 05/04/2000], não encontrando, assim, apoio nas regras interpretativas das leis, estabelecidas no artigo 9.º do Código Civil.

Impondo tal regime de tributação que todas as operações entre empresas do mesmo grupo sejam desconsideradas (sejam neutras) para efeitos de tributação fiscal, quer enquanto lucros, quer enquanto prejuízos, ao considerar-se o objecto dessas operações como “imune” ao mesmo princípio da neutralidade, estar-se-ia a permitir, por exemplo no caso de bens sujeitos a reavaliação, que os mesmos, após a transmissão entre empresas do mesmo grupo, passassem a constar da respectiva contabilidade, e também para efeitos fiscais, como provenientes de terceiros exteriores ao grupo, permitindo, assim, retirar dos mesmos todas as vantagens fiscais que já anteriormente haviam proporcionado ao próprio grupo, duplicando a vantagem fiscal inerente ao Regime da Tributação pelo Lucro Consolidado.

E assim sendo, o recurso não merece provimento.

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

Custas pela Recorrente.

D.n.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 1033/14-30.

Recorrente: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A..., S. A.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Director Geral Autoridade Tributária e Aduaneira recorreu para este Supremo Tribunal, ao abrigo do disposto nos artigos 26.º alínea a) do ETAF, 140.º e 143.º, n.º 3 do CPTA e 200.º, n.º 5 e 721.º, n.º 4, 2.ª parte do CPC (antigo), do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de Dezembro de 2012, que indeferiu a reclamação para a conferência do despacho do relator de 2 de Outubro de 2012, que, *por falta de fundamento válido*, não admitiu a *impugnação* da decisão arbitral datada de 27 de Fevereiro de 2012.

Por despacho do Relator neste STA de 3 de Dezembro de 2014 (fls. 260 a 264 dos autos) foi aquele recurso convolado em *recurso de revista do artigo 150.º do CPTA*, no entendimento de que o acórdão recorrido fora proferido *em segundo grau de jurisdição*, dele não cabendo recurso da espécie que foi interposta, *sendo apenas admissível, daquela decisão do TCA Sul, o recurso de revista a que alude o artigo 150.º do CPTA*.

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

A. *Vem o presente recurso intentado contra o douto acórdão de 11 de Dezembro de 2012, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCA Sul), que indeferiu a reclamação apresentada do despacho que decidiu pela não admissão da impugnação de decisão arbitral, por falta de fundamento válido, e que havia sido deduzida ao abrigo dos arts. 27.º e 28.º, n.º 1, alínea d), do RJAT, contra a decisão arbitral de 27 de Fevereiro de 2012, proferida no processo n.º 12/20011-T do CAAD, que julgou improcedentes as excepções invocadas de ilegitimidade passiva da AT e incompetência absoluta do tribunal arbitral.*

B. *O acórdão recorrido foi proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, primeiro grau de jurisdição, no âmbito da impugnação da decisão arbitral deduzida ao abrigo do art. 27.º do RJAT, cujo recurso, no caso de a decisão recorrida ter sido proferida em 1.º grau de jurisdição, é da competência da Secção de Contencioso Tributário do STA, conforme expressamente dispõe o referido art. 26.º, alínea a), do ETAF.*

C. *Os tribunais arbitrais não são, na verdade, órgãos da jurisdição administrativa e fiscal, que são enunciados com carácter taxativo no art. 8.º do ETAF.*

D. *Uma vez que a decisão arbitral não foi proferida por qualquer dos órgãos que integram a jurisdição administrativa e fiscal, o TCA Sul exerceu no correspondente processo de impugnação competências de 1.ª instância, por ser o primeiro Tribunal da ordem hierárquica dos tribunais administrativos e fiscais a conhecer da decisão arbitral;*

E. *O presente recurso é admissível e tempestivo, porque se trata, de um recurso que recai sobre o acórdão da conferência, e que foi proferido em 1º grau de jurisdição, razão pela qual, cabe no art. 26.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), sendo por essa via admissível o Recurso de Revista nos termos conjugados dos arts. 140.º, e 144.º n.º 3 do CPTA e 700.º, n.º 5 e 2.ª parte do n.º 4 do art. 721.º do CPC.*

F. *A Entidade recorrente tem interesse neste recurso de revista, dado que receia **que, suscitada, nomeadamente a questão da incompetência absoluta do tribunal arbitral, caso esta excepção não seja incluída em nenhuma das limitadas e taxativa possibilidades de recurso de decisões de tribunais arbitrais, nunca possa ser apreciada por um tribunal superior.***

G. *E mostra-se assaz pertinente que o órgão de cúpula da justiça administrativa tributária se pronuncie, de forma genérica, e atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito sobre se as decisões arbitrais inquinadas pelo vício de incompetência absoluta podem ou não, ser sindicadas pelo Tribunal superior.*

H. *Dos fundamentos do presente recurso de Revista artigo 722.º n.º 1 a) CPC, verifica-se a existência de Erro na interpretação e aplicação da lei, por parte do TCA Sul na interpretação e aplicação do direito, ao não admitir a impugnação da decisão arbitral, não havendo qualquer matéria de facto controvertida.*

I. *Entendeu o Exº Sr. Desembargador relator que se trata de uma questão que se reveste de simplicidade nos termos, n.º 1 b) do art. 700.º e art.º 140.º do CPTA, e decidiu pela não admissão da decisão arbitral, por falta de fundamento válido, decisão que foi confirmada pelo acórdão ora recorrido.*

J. *Destaca em síntese que «...os fundamentos a que, a impugnante se arrimou, para deduzir a presente impugnação, não se subsumem ao estatuído no art. 28.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011Jan20, pelo que, a mesma, não pode deixar de soçobrar.»*

K. *O enquadramento jurídico feito pela douta decisão recorrida, conclui que “Os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reacção da decisão dos tribunais arbitrais para este tribunal, são os que se ancorem nos vícios de forma expressamente tipificados no art. 28.º, do mencionado DL n.º 10/2011, e atrás elencados, - correspondendo os três primeiros aos vícios das sentenças dos tribunais tributários, nos termos do plasmado no art. 125.º, n.º 1, do CPPT, com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do art. 668.º, do CPC-, não assumindo, assim, relevância, a terminologia utilizada pelo legislador, no n.º 1, do art. 27.º, do dito DL n.º 10/2011, ao estatuir que a «(...) decisão arbitral pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo (...)», através do presente expediente processual, em lugar de referir que tal decisão poderia ser declarada nula.”*

L. *O acórdão recorrido afirma que a Impugnante reconduziu os fundamentos da sua impugnação ao vício de excesso de pronúncia, contudo, depois de os analisar considera que a decisão proferida pelo Tribunal arbitral “se encontra devidamente fundamentada, (...), mostrando-se, nos limites balizados na contestação, devidamente apreciadas e julgadas pela decisão em crise.”*

M. *Ora, salvo o devido respeito, a entidade ora Recorrente, recorre a fim de que, um Tribunal superior aprecie as questões suscitadas na Impugnação apresentada, com especial incidência sobre as excepções arguidas pela entidade requerida (e ora impugnante), relativas à **ilegitimidade passiva da AT e à incompetência absoluta do Tribunal Arbitral.***

N. *A decisão arbitral, no que à decisão das excepções se refere, e mais uma vez, salvo o devido respeito, não se encontra em conformidade com a lei, designadamente com o artigo 4.º do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, artigo 100.º da LGT e artigo 174.º do CPTA*

O. O argumento supra transcrito que fundamentou o Acórdão recorrido que refere que: «...as questões da ilegitimidade passiva e da incompetência do tribunal arbitral, com as quais a impugnante não se conforma, foram, por ela, submetidas à apreciação desse mesmo tribunal, mostrando-se, nos limites balizados na contestação, devidamente apreciadas e julgadas pela decisão em crise” **não é susceptível de acautelar a correcta interpretação e aplicação das normas jurídicas aplicáveis.**

P. De facto, as excepções que se mostram balizadas na contestação foram submetidas à apreciação do tribunal, tendo o acórdão recorrido entendido que foram devidamente analisadas e julgadas pela decisão ora reclamada, contudo, **tal decisão não garante a melhor aplicação do direito.**

Q. Acresce que, a não ser possível syndicar a competência do Tribunal Arbitral por parte do Tribunal ad quem, em última análise permite que, decidido pelo Tribunal arbitral uma questão para a qual não tem competência, se veja a AT na contingência de ter de executar uma decisão ilegal, e de não ter, em caso algum, um meio jurisdicional de que se possa socorrer para atacar tal decisão.

R. Por essa razão, dentro dos fundamentos permitidos para apresentar impugnação da decisão arbitral a AT, fundamentou a sua com base em pronúncia indevida.

S. Quanto ao mérito do recurso, cumpre analisar que o raciocínio (inquinado) do Centro de Arbitragem Administrativa assenta em que a decisão de notificar a Autoridade Tributária e Aduaneira decorre do facto de apenas a DGCI e a DGAIEC (hoje, AT) se encontrarem vinculadas às decisões arbitrais (vide portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

T. No entanto, do facto de serem as únicas entidades vinculadas não resulta “tout court” a sua legitimidade nos presentes autos, nem tão pouco pode derivar a competência do tribunal arbitral para decidir uma questão cujos efeitos jurídicos devem repercutir-se numa entidade não vinculada às suas decisões.

U. As restantes entidades integrantes da Administração Tributária, por opção do legislador, NÃO se encontram vinculadas às decisões dos tribunais arbitrais em matéria tributária.

V. Nos presentes autos a entidade requerida é a Autoridade Tributária e Aduaneira, ao passo que em sede de Impugnação Judicial a impugnada era a Fazenda Pública. E ambas não se confundem, desde logo, nos termos do artigo 15.º do CPPT, o representante da Fazenda Pública representa a “Administração tributária” no processo judicial tributário (o que inclui a impugnação judicial, nos termos do artigo 97.º do CPPT)

W. E nos termos do artigo 1.º da LGT integram a Administração Tributária, a Direcção Geral dos Impostos, a Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, assim como as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos.

X. Logo, para efeitos da situação ora controvertida o Cartório Notarial e a DGRN (hoje, IRN) integravam a Administração Tributária.

Y. E de facto, o imposto de selo em causa constituía receita própria do Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça (artigo 4.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de Dezembro) (hoje, Instituto de Gestão Financeira e de Infra-Estruturas da Justiça, IP), e a este instituto competia a gestão unificada dos recursos financeiros do Ministério da Justiça (Decreto-lei n.º 128/2007, de 27 de Abril, alterado pelo Decreto-lei n.º 179/2009, de 7 de Agosto).

Z. Ora, é um facto que os montantes em causa nunca entraram na esfera jurídica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

AA. Assim sendo, os presentes autos enquanto correram termos no Tribunal Tributário apresentaram como entidade impugnada a Fazenda Pública, enquanto representante das entidades supra identificadas, pois integravam a Administração Tributária.

BB. Contudo, transitado o processo para o tribunal arbitral verificamos que em sede de Arbitragem Tributária, quem consta como parte é a Autoridade Tributária e Aduaneira – é ela que se “vinculou” às decisões aí proferidas -, e não a “Fazenda Pública” logo o tribunal arbitral não poderá proferir decisões neste âmbito já que as suas decisões não “vinculam” o IRN ou o IGFIJ.

CC. Acresce que o dever de executar que consta do artigo 173.º do CPTA consiste no dever da Administração de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado. De acordo com o artigo 174.º do CPTA, o dever de executar a decisão ora proferida é do órgão que tenha praticado o acto anulado.

DD. Do raciocínio inquinado resulta:

- i. A condenação de uma entidade estranha aos actos tributários controvertidos,
- ii. A condenação de uma entidade a devolver um imposto que nunca esteve na sua esfera jurídica;
- iii. A condenação de uma entidade a uma prestação sancionatória e indemnizatória por um acto que não praticou e por verbas de que não beneficiou.
- iv. A condenação de uma entidade a suportar custas processuais de um litígio resultante de actos praticados por terceiros.

EE. Ora não se encontrando o autor do acto sob jurisdição arbitral não podia, pois, esta jurisdição, decidir contra quem não está vinculado a ela. E não podia, também, decidir contra quem está vinculado à referida decisão arbitral, mas não pode executar a decisão em razão da matéria.

FF. Nos termos do artigo 30.º do DL n.º 10/2011, não se pode submeter os processos de impugnação com este objecto à apreciação dos tribunais arbitrais, por serem incompetentes em razão da matéria, tendo de permanecer na jurisdição judicial.

GG. O que nos permite concluir que esta decisão arbitral está inquinada pelo vício de incompetência absoluta, pois decide uma questão que o legislador optou por manter na jurisdição administrativa e fiscal, quando decidiu vincular apenas a DGCI e a DGAIEC (hoje, AT) mantendo as restantes entidades que integram a Administração Tributária fora do âmbito de vinculação, o que nos obriga a concluir que este pleito em concreto não poderia ser decidido em sede arbitral.

HH. Existe, assim, fundamento para o presente recurso com base em violação de lei designadamente violação do artigo 4.º do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, artigo 100.º da LGT e artigo 174.º do CPTA, e com a procedência do presente recurso deverá ser admitida a decisão arbitral, e apreciando o mérito, deverá esta ser anulada.

Termos em que, com o duto suprimento de Vª Ex, deve o presente recurso ser admitido, recorrendo o mesmo procedência, deve a impugnação subjacente ser apreciada com base nos vícios invocados, sob pena de violação do princípio constitucional de denegação de justiça

2 – Contra-alegou o recorrido A....., SA, concluindo nos termos seguintes:

a) Nos termos do artigo 150.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais administrativos, das decisões proferidas pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, Revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando verificados os seguintes requisitos: i) estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental; ou ii) ser a admissão do recurso claramente necessária para uma melhor aplicação do direito;

b) Da análise da decisão recorrida constata-se que a mesma foi proferida de acordo com as regras civis comuns (“Princípios Gerais de Direito”) aplicáveis ao caso por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e dentro das soluções plausíveis de direito, no que respeita à interpretação e aplicação do regime da arbitragem tributária instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2001, de 20 de Janeiro, não relevando a existência de qualquer erro manifesto ou grosseiro que torne justificável a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo;

c) A Recorrente não demonstrou, como lhe competia, que se encontram reunidos os requisitos de que depende a admissibilidade do Recurso de Revista, nos termos do artigo 150.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, pelo que o mérito do presente Recurso não deverá ser conhecido;

d) No entanto, caso Vossas Excelências decidam conhecer do mérito do presente recurso, verifica-se que em face da decisão administrativa, proferida pela Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, de anulação da liquidação de Imposto do Selo subjacente aos presentes autos, afigura-se existir uma **inutilidade parcial superveniente da lide**, nos termos do artigo 287.º, alínea e) do Código de Processo Civil, aplicável ex vi pelo artigo 2.º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sendo o presente Recurso apenas relevante quanto à apreciação dos juros indemnizatórios;

e) Atendendo à anulação do acto tributário, pela própria Administração Tributária, verifica-se que, ainda que o presente Recurso de Revista viesse a dar razão à Recorrente, os efeitos dessa decisão não teriam qualquer impacto na esfera dos ora intervenientes, porquanto: i) quanto à recorrente: a ilegalidade da liquidação de imposto foi reconhecida pela própria Divisão de justiça administrativa da direcção de finanças de Lisboa e ii) quanto ao Recorrido: a sua pretensão – a anulação da liquidação do Imposto de Selo e, em consequência, o reembolso do montante indevidamente pago pelo recorrido – foi já reconhecido administrativamente e, como tal, o mesmo pode executar a referida decisão,

f) A Autoridade Tributária e Aduaneira é o órgão a quem cabe gerir e administrar o Imposto do Selo e, por conseguinte, a quem cabe assumir o papel de “sujeito activo” na relação jurídica tributária, para todos os efeitos legais, designadamente os previstos no artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

g) A consignação de receitas tributárias a uma terceira entidade (fora da relação jurídica tributária) não se reflete, de modo algum, nas eventuais vicissitudes dos actos tributários que as geraram, na medida em que nada interfere com a competência para conhecer das ilegalidades de que tais actos padecem. A consignação apenas determina quem é o destinatário final da receita, após a sua entrada nos cofres públicos, à semelhança do que se verifica, por exemplo, na consignação de receitas de impostos às autarquias locais ou às regiões autónomas;

h) Os notários (tal como os conservadores) não são mais do que uma entidade, dotada de poderes legais para o efeito, encarregue da liquidação e cobrança (na fase não coerciva) do Imposto do Selo, nas situações previstas no artigo 2.º do Código do Imposto do Selo, e não entidades a quem incumba

a gestão do Imposto, o qual cabe à Administração Tributária e Aduaneira, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro;

i) Assim sendo, a Autoridade Tributária e aduaneira é o sujeito activo na relação jurídica tributária subjacente aos presentes autos, na medida em que quer o Ministério da Justiça, quer o próprio Instituto de Gestão Financeira e de Infra-Estruturas da Justiça, I.P., não dispõem de competências e atribuições no que concerne à administração e controlo dos impostos e, como tal, é parte legítima no presente recurso arbitral nos termos do disposto no artigo 1.º e no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, que operou a sua vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais;

j) A competência dos tribunais arbitrais vem estipulada no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que estabelece no seu artigo 2.º, n.º 1, alínea a), a competência dos tribunais arbitrais para a apreciação de pretensões referentes à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de tributos, sendo que no caso sub judice estamos perante uma situação de liquidação (ilegal) de tributos, independentemente da entidade por quem foi efectivamente cobrado;

k) O artigo 4.º do citado Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro determina que a vinculação da administração tributária à jurisdição arbitral depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, sendo que tal vinculação operou-se pela publicação da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a qual estabelece no seu artigo 1.º a vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais os serviços da Direcção-Geral dos Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos impostos especiais sobre o Consumo (actual “Autoridade Tributária e Aduaneira”);

l) Verifica-se, assim, que a Impugnante é parte legítima na presente acção, por ser a entidade que tem competência para administrar e fiscalizar o imposto e, estando a matéria controvertida incluída nas competências dos tribunais arbitrais em matéria tributária, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o presente tribunal arbitral é competente para a apreciação do caso sub judice;

m) A decisão recorrida analisou correctamente os factos que lhe foram submetidos, julgando correctamente a causa e aplicando as normas de Direito de forma adequada, não merecendo qualquer censura, pelo que deverá ser mantida na íntegra.

Nestes termos, e nos mais de Direito que Vossas excelências suprirão, deverá o presente Recurso ser dado como improcedente, por não provado e, em consequência, manter-se válida na ordem jurídica o acórdão proferido pelo Tribunal a quo, tudo com as legais consequências.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 300 a 302 dos autos, concluindo no sentido da inadmissibilidade do recurso, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista a que alude o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, uma vez que:

«(...) o recorrente, em sede de Tribunal Arbitral, além do mais, arguiu a sua ilegitimidade passiva e a incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, excepções que foram, expressamente apreciadas e indeferidas pelo referido tribunal.

Interpôs, então, impugnação judicial para o TCAS, ao abrigo do estatuído nos artigos 27.º e 28.º do RJAV, invocando além do mais o vício formal de excesso de pronúncia, que foi indeferida por falta de fundamento legal.

No recurso para o STA, como eventual fundamento do recurso excepcional de revista invoca que:

- “...receia que, suscitada, nomeadamente, a questão da incompetência absoluta do Tribunal arbitral, caso essa excepção não seja incluída em nenhuma das limitadas e taxativas possibilidades de recurso de decisões de tribunais arbitrais, nunca pode ser apreciada por um tribunal superior”;

- “...mostra-se assaz pertinente que o órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária se pronuncie, de forma genérica, e atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito sobre se as questões arbitrais inquinadas pelo vício de incompetência absoluta podem ou não, ser sindicadas pelo Tribunal Superior.”

Assim, salvo melhor juízo, o recorrente, como fundamento do recurso excepcional de revista, apenas, parece invocar a clara necessidade de admissão da revista para melhor aplicação do direito.

Ora, parece certo que não se verifica a necessidade de admissão da revista para melhor aplicação do direito.

Com efeito, a decisão arbitral, apenas, é sindicável, nos termos do disposto nos artigos 25.º a 28.º do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Em função da factualidade apurado e atento o disposto no artigo 28.º do RJAT, a decisão do TCAS é, no mínimo, plausível, inexistindo, pois, à evidência, erro de julgamento patente ou grosseiro.

Por outro lado, a recorrente não alega, nem se vislumbram, divisões doutrinárias ou jurisprudenciais sobre a matéria que tenham gerado incerteza e instabilidade na resolução da questão.

Termos em que, salvo melhor juízo, não deve ser admitida a revista.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no acórdão recorrido:

a. *A assembleia geral da sociedade A....., SA, pessoa colectiva n.º....., com sede na R....., Torreº,-....LISBOA, deliberou em 11 de Outubro de 2005, aumentar o seu capital social de vinte milhões de euros para trinta milhões de euros, na modalidade de novas entradas em dinheiro, no valor de 10 milhões de euros.*

b. *No dia 10 de Novembro de 2005, a sociedade formalizou, por escritura pública, junto do notário B....., com Cartório Notarial sito na R....., n.ºº e..º,-.... Lisboa, o referido Aumento de Capital.*

c. *Pela operação de Aumento de Capital, o Notário liquidou o imposto do selo no valor de €40.000,00 correspondente a 0,4% do valor do Aumento de Capital (verba 26.3 da TGIS).*

d. *Em 25 de Março de 2008, a ora Requerente impugnou judicialmente a liquidação do imposto do selo junto do Tribunal Tributário de Lisboa – Proc. n.º 547/08.0BELSB.*

e. *Desde a data de propositura da impugnação judicial decorreram mais de dois anos, sem que tenha sido proferida sentença.*

f. *Na contestação à presente acção foram suscitadas como questões obstativas da decisão de mérito pelo tribunal impugnado, as da ilegitimidade da Autoridade Tributária e da competência do tribunal arbitral para julgar a questão controvertida – cfr. doc. de fls. 184 a 195, inclusive, do processo apenso e onde foi prolatada a decisão impugnada, que, aqui, se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais;*

g. *Tais questões foram expressamente apreciadas e julgadas, pela decisão impugnada, de forma desfavorável à impugnante – cfr. fls. 146 a 267, inclusive, do processo a que se faz alusão na precedente alínea e, particularmente, fls. 256 a 266, do mesmo processo,*

h. *A decisão aqui em crise foi notificada, por “e-mail”, à DGCI, com data de 2012FEV28 – cfr. fls. 279, do processo em apenso já mencionado.*

i. *O articulado inicial da presente impugnação deu entrada, por meio de “fax”, neste tribunal, em 2012MARI4 – cfr. fls. 2, dos presentes autos.*

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso, interposto ao abrigo do disposto nos artigos 26º alínea a) do ETAF, 140.º e 143.º, n.º 3 do CPTA e 200.º, n.º 5 e 721.º, n.º 4, 2.ª parte do CPC (antigo), foi convolado em recurso de revista do artigo 150.º do CPTA, por despacho do Relator neste STA de 3 de Dezembro de 2014 (a fls. 260 a 264 dos autos), havendo agora que proceder à apreciação preliminar sumária da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – *Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

2 – *A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.*

3 – *Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.*

4 – *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*

5 – *A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.*

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designa-

damente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. *Já relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista *para melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.»

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado, não estão preenchidos os pressupostos da revista excepcional para a qual o recurso interposto foi convocado.

É, aliás, duvidoso, que, em casos - como o dos autos - em que o legislador estabeleceu como regra a *irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais* (cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que estabelece o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), seja legítimo concluir pela admissibilidade de outras espécies de recurso que não as especialmente previstas, concretamente pela admissibilidade do recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA de acórdão do TCA proferido em recurso de impugnação de decisão arbitral, como, aliás, decidido pela 1.ª Secção deste STA em Acórdão proferido em 8 de Novembro de 2012, rec. n.º 538/12, perante decisão do TCA de acção anulatória de decisão arbitral, bem invocada pelo recorrido.

Mas mesmo que se conceda na admissibilidade de recurso excepcional de revista de Acórdão do TCA proferido em impugnação de decisão arbitral - como pressuposto no despacho de convocação -, não se encontram, *in casu*, preenchidos, os respectivos pressupostos legais, pois que o único invocado foi a *necessária admissão do recurso para a melhor aplicação do direito* e, no caso dos autos, é manifesto que a decisão do TCA Sul de não admissão da impugnação da decisão arbitral *por falta de fundamento válido*, não se afigura como *manifestamente errada ou juridicamente insustentável* ou sequer tratada de forma *pouco consistente ou contraditória*, não sendo do conhecimento deste STA que se verifique em relação a tal questão *divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias* ou que se tenha gerado *incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas*.

O Acórdão recorrido confirmou em conferência o despacho do relator de não admissão da impugnação da decisão arbitral, no entendimento de que, contrariamente ao alegado pela impugnante, a decisão arbitral recorrida não enfermava do vício formal de “excesso de pronúncia” quanto às questões da ilegitimidade passiva da AT e da incompetência material do tribunal arbitral para prolatar a decisão impugnada. Mais considerou o despacho de não admissão da impugnação, confirmado pelo acórdão recorrido, que *os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reacção da decisão dos tribunais arbitrais para o TCA, são os que se ancoram nos vícios de forma expressamente tipificados no art. 28.º, do mencionado DL n.º 10/2011, e atrás elencados, - correspondendo os três primeiros aos vícios das sentenças dos tribunais tributários, nos termos do plasmado no art. 125.º, n.º 1, do CPPT, com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do art. 668.º, do CPC, não cabendo impugnação da decisão arbitral com fundamento em outros vícios ou nulidades aí não elencados, designadamente os invocados pela impugnante*.

Ora, não se revela *ostensivamente errado ou juridicamente insustentável*, bem pelo contrário, reconduzir o vício de “pronúncia indevida”, a que alude a alínea c) do artigo 28.º da Lei n.º 10/2011, ao vício designado tradicionalmente como “excesso de pronúncia”, como acertada se revela a decisão de, por apelo aos cânones desde há muito jurisprudencialmente firmados (e que se ancoram na interpretação de JOSÉ ALBERTO DOS REIS ao correspondente preceito do velho CPC), julgar, “*in casu*” inverificado tal vício, pois que as questões da ilegitimidade da AT e da incompetência material do tribunal arbitral haviam sido suscitadas pela demandada na sua contestação. Como igualmente não se afigura *ostensivamente errado ou juridicamente insustentável* julgar que apenas cabe impugnação das decisões arbitrais para o TCA nos casos expressamente tipificados nas quatro alíneas do n.º 1 do artigo 28.º da Lei n.º 10/2011, na qual não se subsumem as decisões sobre as excepções de ilegitimidade do demandado ou de incompetência do tribunal.

O receio que o ora recorrente manifesta na conclusão F) das suas alegações de recurso - de que *suscitada, nomeadamente a questão da incompetência absoluta do tribunal arbitral, caso esta excepção não seja incluída em nenhuma das limitadas e taxativa possibilidades de recurso de decisões de tribunais arbitrais, nunca possa ser apreciada por um tribunal superior* –, embora em abstracto se afigure como fundado, não parece poder ou dever ser combatido por via jurisprudencial, pois que o eventual alargamento dos fundamentos de impugnação das decisões arbitrais ou de recurso destas parece ser tarefa reservada ao legislador.

A revista não será, pois, admitida, por não verificação dos respectivos pressupostos legais.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

Actos administrativos. Actos tributários. Impugnação judicial.

Sumário:

- I — Apesar de a recorrente invocar a ilegalidade dos concretos actos de fixação de encargos com pensões de aposentação e de sobrevivência fixados pela CGA, estes apenas são o resultado final do acto administrativo que os precedeu, praticado pela CGA que ao abrigo do Decreto-Lei n.º 171/79, de 22 de Maio, imputou à recorrente a responsabilidade pelas pensões complementares, sendo que é esta imputação de responsabilidade pelo pagamento das pensões complementares que pode estar ferido de ilegalidade, e sem a averiguação da existência dessa ilegalidade não é possível eliminar ou alterar o computo das ditas pensões complementares.*
- II — A ilegalidade dos actos de fixação de encargos com pensões de aposentação e de sobrevivência fixados pela CGA deve ser invocada perante os tribunais Administrativos.*

Processo n.º 1316/14-30.

Recorrente: A. . . , S.A.

Recorrido: Caixa Geral de Aposentações.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto
de

Julgo o Tribunal incompetente em razão da matéria para conhecer esta acção e competente o Tribunal Administrativo do Porto.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., S.A., veio interpor o presente recurso da sentença pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em 29/04/2014, que julgou materialmente incompetente o Tribunal Tributário para a apreciação da acção, e competente a jurisdição administrativa, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A) A Recorrente/A..... impugnou judicialmente as liquidações de que foi notificada e que lhe foram enviadas pela Entidade Recorrida/CGA, ou seja, impugnou cada um dos actos de liquidação que fixaram a concreta contribuição alegadamente devida pela A..... para o financiamento daquela CGA, pretendendo ver apreciada a sua legalidade.

B) São duas as questões que se levantam: saber se a sentença está ferida de nulidade e, subsidiariamente, saber se enferma de vício de julgamento.

C) Ora, a sentença é efectivamente nula, por violação do disposto no artigo 615.º, n.º1, alínea b) do C.P.C., porquanto não se encontra fundamentada de direito, nem sequer de facto, não explicando o Tribunal recorrido em que medida é que a CGA actua mensalmente para com a Recorrente A....., no âmbito dos seus poderes de autoridade, nem explicando como entre ambas se delinea uma relação jurídico-administrativa.

D) Não basta remeter para um Acórdão e transcrevê-lo.

E) Além do mais, tendo presente o raciocínio expositivo sobre a competência dos tribunais fiscais constante da parte final da página segunda da sentença, não se infere em que medida é que os actos de liquidação praticados pela CGA deixam de ser uma questão fiscal para passar a ser uma questão administrativa....

F) Por outro lado, ainda que assim não se entenda, sempre se impõe que a sentença seja revogada e substituída por uma outra que conclua pela competência da jurisdição tributária (como, aliás, já foi decidido pelo mesmo TAF do Porto), por a sentença recorrida padecer de vício de julgamento.

G) Salvo o devido respeito por entendimento diverso, o Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 016/11 pelo Tribunal de Conflitos nada tem a ver com a situação dos autos.

H) A questão sub iudice nada tem a ver com as pensões concretas que a CGA entende ser de pagar a cada um dos 5 subscritores referidos na p.i.; tem sim a ver com a concreta contribuição da Recorrente para a pensão global que aqueles beneficiários auferem mensalmente da CGA.

I) Os descontos para a CGA são verdadeiras quotizações sociais com natureza parafiscal que se encontram no âmbito das imposições financeiras públicas a favor de organismos do Estado - os actos impugnados são, pois, actos tributários parafiscais (artigo 3.º/1 da LGT).

J) Os documentos que corporizam os actos impugnados materializam todos os elementos típicos e constitutivos de uma liquidação (concretamente, o valor a pagar, o período a que se reportam as obrigações, a sua espécie, a data limite de pagamento e a entidade responsável pelo pagamento).

K) Os tribunais tributários são, nos termos do artigo 49.º/1/a) e i) do ETAF, os competentes para conhecer das acções de impugnação dos actos de liquidação de receitas parafiscais.

L) Nos termos do artigo 97.º/1/a) do CPPT, o processo judicial tributário compreende a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais.

M) O quid disputatum impõe que se conclua pela competência do tribunal tributário, por o meio competente, para a apreciação da legalidade da fixação de cada um dos encargos mensais, ser a impugnação judicial prevista no CPPT.

N) A Caixa Geral de Aposentações, I.P., é um instituto público que tem por missão gerir o regime de segurança social público em matéria de pensões de aposentação, de reforma, de sobrevivência e outras de natureza especial (cfr. artigo 3.º do DL n.º 84/2007, de 29.03), sendo, nesta matéria, semelhante ao Instituto da Segurança Social, I.P.

O) Os descontos para a Caixa Geral de Aposentações são verdadeiras quotizações sociais com natureza parafiscal que se encontram no âmbito das imposições financeiras públicas a favor de organismos do Estado.

P) Sobre esta matéria, interessa lembrar o que tem sido decidido pelos tribunais superiores, destacando-se, por exemplo:

n.º 1) os Acórdãos do Tribunal dos Conflitos de 23.06.2006 (Proc. n.º 24/05), de 19.10.2006 (Proc. n.º 9/06), de 29.06.2005 (Proc. n.º 1/05), de 19.11.2009 (Proc. n.º 015/08);

n.º 2) o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 08.04.2008 (proc. n.º 02211/08);

n.º 3) o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 04.11.2011 (Proc. n.º 00086/11.2BECBR;

n.º 4) os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 24.10.1996 (Processo n.º 039 623), de 11.02.2004 (Proc. n.º 01927/03) e de 23.05.2007 (Processo n.º 063/07), de 24.03.2004 (Recurso n.º 1906/03).

Q) A decisão recorrida violou, pois, o artigo 49.º/1/a)/i) do ETAF, o artigo 3.º/1 da LGT, o artigo 97.º/1/ do CPPT e o art. 615.º/1/b) do CPC.

Revogando a sentença proferida e substituindo-a por douto acórdão que julgue competente a jurisdição tributária para apreciação da acção e, consequentemente, que ordene ainda o prosseguimento dos autos, estarão V. Exas. a fazer

Requeru que seja julgado procedente o presente recurso e, em consequência, revogada a decisão judicial de 1ª instância, e substituída por acórdão que julgue competente a jurisdição tributária para apreciação da acção.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

A recorrente veio a reafirmar o entendimento plasmado na petição de recurso, após notificação do parecer do Magistrado do Ministério Público.

A sentença recorrida, na parte que está em discussão nestes autos, é do seguinte teor:

«O âmbito da jurisdição fiscal encontra-se definida nos artigos 212º da Constituição da República Portuguesa, 4º e 49º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pela Lei H 13/2002, de 19.02, de onde decorre que compete aos tribunais fiscais pronunciarem-se apenas sobre as relações jurídicas fiscais.

Entende-se como uma questão fiscal a que emerge de uma resolução autoritária que imponha aos cidadãos o pagamento de qualquer prestação pecuniária com vista à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos do Estado ou de outras pessoas colectivas públicas, bem como o conjunto das relações jurídicas com tal objectivamente conexas ou objectivamente subordinadas.-

-A impugnante intentou a presente impugnação judicial visando os actos de fixação de encargos com pensões de aposentação e de sobrevivência fixados pela CGA, alegando, em síntese, a sua ilegalidade.

Acerca da incompetência em apreço e em caso em tudo igual ao dos presentes autos permitimo-nos, com a devida vénia, aludir e reproduzir o vertido no Ac. do STA de 23/10/2013, processo nº0641/131 que refere:

“Escreveu-se no acórdão do Tribunal dos Conflitos, de 20.06.2013 — Processo nº016/11, para além do mais, o seguinte:

A competência dos tribunais administrativos e fiscais está definida no art.º 212º, n.º3 da CRP:

“Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.”

E está também fixada no art. 1 n.º 1 do ETAF (correspondente ao art. 3º do ETAF/84):

“Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”. O quadro legal transcrito aponta pois para a consideração dos tribunais administrativos como os tribunais ordinários da jurisdição administrativa, competindo-lhes o exercício da justiça administrativa, ou seja, o julgamento dos litígios emergentes de relações jurídicas administrativas, não podendo, em princípio, os litígios emergentes de relações dessa natureza ser dirimidos por outros tribunais (cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª ed., pag. 814). As relações jurídicas administrativas são as reguladas por normas de direito administrativo, ou seja, “normas que regulam as relações estabelecidas entre a Administração e os particulares no desempenho da atividade administrativa de gestão pública” (Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Vol. 1, pag. 134), ou, segundo a jurisprudência do Pleno do STA e do Tribunal dos Conflitos, “os vínculos que intercedem entre a Administração e os particulares (ou entre entidades administrativas distintas) emergentes do exercício da função administrativa” (Ac. do Pleno do STA de 16.04.97 - Rec. n.º 31.873, e Ac. deste Tribunal dos Conflitos de 28.11.2000 - Proc. 345). Por outro lado, a competência dos tribunais é normalmente aferida em função dos termos em que a ação é proposta, ou seja, tendo em conta o pedido e a causa de pedir tal como encontram formulados pelo Autor (Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, pág. 91).

Atento o teor do pedido da recorrente e embora aparentemente pareça que estamos perante liquidações de receitas parafiscais (à semelhança do que sucede com as contribuições para a Segurança Social), entendemos que não é essa a situação dos autos.

Na verdade, no caso dos autos, a CGA exercendo uma função administrativa e dotada de poderes de autoridade, praticou atos administrativos de concessão de pensões de aposentação e de sobrevivência e considerou a recorrente responsável por pensões complementares ao abrigo do diploma acima citado.

In: www.dgsi.pt.

3 Sendo assim, não estamos perante meros atos de liquidação de receitas parafiscais, antes perante liquidações decorrentes de atos administrativos. E são estes que devem ser atacados.

É certo que afixação da pensão em s4 é matéria alheia à recorrente. Já assim não é (são), todavia, o(s) ato(s) administrativo(s) praticado (s) pela CGA, que ao abrigo do DL n.º 171/79, de 22 de Maio, imputa (m) à mesma a responsabilidade pelas pensões complementares. Deste modo, estabeleceu-se entre a recorrente e a recorrida uma relação jurídica administrativa, tal como delineada no acórdão acima transcrito e para cujo diferendo são competentes os tribunais administrativos.

Deste modo, entende-se que a apreciação da legalidade dos encargos em causa nos autos cabe ao tribunal administrativo.”

Seguindo o entendimento sufragado no Acórdão transcrito, considera-se que a apreciação da legalidade dos encargos em apreço compete ao Tribunal Administrativo, pelo que este Tribunal Tributário é materialmente incompetente.»

Dela decorre, de forma evidente, que não ocorre nulidade por omissão de pronúncia dado que a mesma se debruçou sobre aquilo que lhe era imposto que conhecesse, em termos de definir a competência do Tribunal para conhecer do pedido.

Não identificou nenhum facto tido por assente para decidir, mas, tem pressuposto que decidiu, como se impugna, em face do pedido e da causa de pedir apresentados pela recorrente e que, para determinar a competência do tribunal se têm por existentes, seja qual for a prova que, em acção a decorrer perante um tribunal competente venham a demonstrar relativamente aos concretos factos que a integram.

Como ensinou Manuel de Andrade, in *Noções Elementares de Processo Civil*, pag. 91, «a competência material dum tribunal constitui um pressuposto processual, sendo aferida pela questão ou questões que o autor coloca na respectiva petição inicial e pelo pedido formulado». A sentença recorrida definiu a competência tendo por referência ambos, sem que a recorrente indique que deles teve um incorrecto entendimento.

Não há, assim, omissão de fundamentação de facto a ferir de nulidade a sentença recorrida.

A sentença refere, suportando-se em posição já anteriormente adoptada pelo STA, que seguiu, que «A impugnante intentou a presente impugnação judicial visando os actos de fixação de encargos com pensões de aposentação e de sobrevivência fixados pela CGA, alegando, a sua ilegalidade», mas que não estamos perante actos tributários, mas perante actos administrativos cuja ilegalidade deve ser invocada perante os tribunais Administrativos.

Tal posição, com a qual se não conforma a recorrente, foi já defendida, também, no acórdão do STA de 23/10/2013, no processo n.º 010/15. Apesar de a recorrente invocar a ilegalidade dos concretos actos de fixação de encargos com pensões de aposentação e de sobrevivência fixados pela CGA sendo que estes apenas são o resultado final do acto administrativo que os precedeu, praticado pela CGA que ao abrigo do DL n.º 171/79, de 22 de Maio, imputou à recorrente a responsabilidade pelas pensões complementares, sendo que é esta imputação de responsabilidade pelo pagamento das pensões complementares que pode estar ferido de ilegalidade, e sem a averiguação da existência dessa ilegalidade não é possível eliminar ou alterar o computo das ditas pensões complementares.

Não vemos qualquer razão para divergir dessa posição firmada de remeter a recorrente para os Tribunais Administrativos para obter tutela jurisdicional do direito que se arroga, pelo que não detectamos qualquer erro de julgamento na sentença recorrida que assim decidiu.

Deliberação

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Francisco Rothes.

Acórdão de 27 de Maio de 2015.

Assunto:

IRS. Correções técnicas. Métodos indirectos.

Sumário:

- I — As correções introduzidas pela Administração Tributária na declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, quer tenham origem na análise da própria declaração e respectivos documentos contabilísticos de suporte do próprio contribuinte, quer tenham origem na análise da declaração de rendimentos e respectivos documentos contabilísticos de suporte apresentados pelos contribuintes com quem o impugnante teve relações comerciais, tratam-se de correções técnicas.*
- II — O recurso aos métodos indirectos só se justifica quando a AT tem necessidade de lançar mão de presunções ou indícios por não conseguir suporte documental, ou outro, credível que lhe permita determinar a matéria tributável.*

Processo n.º 1509/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (TAF de Viseu) datada de 30 de Junho de 2014, que julgou procedente a impugnação deduzida

por A....., tendo por objecto as liquidações adicionais de IRS com o n.º 0085004669716, no montante de € 721,00 referente ao ano de 2005, e n.º 2005004670319 referente ao exercício de 2006, no montante de € 59.039,28.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) Incide o presente recurso sobre a douda sentença que julgou procedente a impugnação apresentada nos autos, por errônea aplicação de métodos indirectos, com a consequente anulação das liquidações impugnadas;

b) Atendendo ao carácter subsidiário da avaliação indirecta, legalmente estabelecido no art.º 85º n.º 1 da LGT, o respetivo regime só se aplica em casos em que exista uma impossibilidade ou uma dificuldade grave em determinar a matéria tributável através da avaliação directa ou objectiva, não se devendo a ela recorrer sem a verificação plena desse requisito;

c) Conforme resulta do relatório de inspeção, levado ao probatório sob o ponto n.º 1, a Administração Fiscal demonstrou que os valores de obras em curso no início e fim dos exercícios inspecionados não correspondiam à realidade, demonstrando tal facto mediante a comparação dos valores declarados de obras em curso com os valores facturados (exemplificando casos em que existia, em 2005, obras em curso de determinado valor e, em 2006, nem estavam facturados tais montantes nem se mantinham tais obras em curso) e mediante circularização de todos os clientes que o sujeito passivo declarava valores de obras em curso (em que a inspeção demonstrou inexistir quaisquer obras em curso, nem tão pouco facturação dos valores declarados pelo sujeito passivo como obras em curso);

d) Demonstrando que os valores de obras em curso declarados pelo sujeito passivo não correspondiam à realidade, concluiu a inspeção que, o que está registado na contabilidade como obras em curso representa prestações de serviços já concluídas, mas que o sujeito passivo não facturou — corrigindo tais proveitos em conformidade;

e) O cálculo da omissão de proveitos foi feito por subtracção do montante das obras em curso corrigidas ao montante de obras em curso declaradas, conforme quadro de fls. 7 da douda decisão recorrida — do referido quadro resulta a omissão de facturação considerada como proveito (exemplificando, no caso do cliente B....., o sujeito passivo havia declarado como obras em curso, em 2005 € 8.500,00, e em 2006 € 35.000,00, todavia, para este cliente, constatou-se inexistir quer obras em curso, quer valores facturados nos anos em questão — pelo que foi considerado omissão de facturação/proveito em 2005 € 8.500,00 e em 2006 € 35.000,00);

f) Idêntico raciocínio foi utilizado cliente a cliente que o sujeito passivo havia identificado no inventário de obras em curso / valores contabilidade — tudo conforme resulta do referido relatório de inspeção subjacente às liquidações impugnadas;

g) Dessa análise individualizada resultaram correções em sede de IRS (as correções aos valores das obras em curso implicam correções aos proveitos [inexistindo obras em curso verifica-se omissão de facturação — omissão de proveitos] — demonstrou-se que uma parte do montante que estava inscrito em obras em curso não dizia respeito a obras em curso mas a trabalhos já concluídos, que já deviam estar facturados;

h) Assim, retiraram-se consequências da errada contabilização de obras em curso (em 2005 o valor subtraído às existências finais de obras em curso foi adicionado aos proveitos e, em 2006, além de terem sido diminuídas as existências finais de obras em curso também diminuíram as existências iniciais de obras em curso resultado das correções realizadas em 2005 - o valor de existências iniciais de 2006 corresponde ao valor de existências finais de 2005 corrigidas]);

i) Pelo exposto não se vislumbra quais foram as correções com recurso a métodos indirectos realizadas na situação em apreço - a douda sentença recorrida considerou verificado o vício de ilegal utilização de tributação indiciária;

j) A Administração Fiscal somente corrigiu as obras em curso do impugnante, demonstrando o porquê de não poder considerar tais valores como obras em curso — os valores estavam contabilizados pelo impugnante, não houve qualquer extrapolação de valores, o apuramento do quantum tributável partiu dos valores declarados pelo sujeito passivo — todavia, pelos motivos expostos no relatório de inspeção, a que já se fez referência, não podiam ser considerados e contabilizados como tal;

k) Sendo possível o apuramento directo e exato da matéria tributável não se vislumbra qual a necessidade do recurso à tributação indiciária, o qual, aliás, não deixaria de ser ilegal, por violação do art.º 85º da LGT;

l) Em suma, na situação em apreço nenhuma correção indiciária foi realizada, tendo a inspeção tributária, tão-somente, constatado existir errada contabilização de obras em curso (devidamente demonstrada no relatório) e corrigido tal situação em conformidade (apenas utilizando os dados da contabilidade do sujeito passivo e circularizados aos clientes objeto das obras em curso).

Nestes termos e nos mais de direito deve ser dado provimento ao presente recurso com a consequente revogação da douda sentença recorrida, como será de inteira JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso. Em síntese, o Ministério Público entendeu como a recorrente que, a AT não havia recorrido a métodos indirectos de avaliação da matéria tributável, mas sim, mais não fez do que relevar na contabilidade da impugnante os proveitos decorrentes da execução dos contratos que se encontravam escriturados, corrigindo a sua incorrecta contabilização, como obras em curso, ou mesmo a sua omissão.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. Com data de **31/10/2008**, foi elaborado “Relatório de inspeção tributária”, por referência ao impugnante, com o seguinte teor: - *cfr. fls. 6 a 35 do PA anexo aos presentes autos, que se dão por integralmente reproduzidas como as demais que abaixo se referenciam:*

“(…) III- Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

III.1 - Variação de Produção

Os valores de obras em curso no início e fim de cada exercício, e a correspondente variação de produção são os seguintes:

	2005	2006
Existências iniciais	219.300,00 €	279.100,00 €
Existências finais	279.100,00 €	302.400,00 €
Variação Produção	59.800,00 €	23.300,00 €

Estes valores são discriminados pelo sujeito passivo, no inventário de obras em curso da seguinte forma:

- Inventário Obras em Curso

Clientes	Existências Finais 2005	Existências Finais 2006
B	8.500,00 €	35.000,00 €
C	76.000,00 €	30.000,00 €
D	30.000,00 €	0,00 €
E	71.000,00 €	80.000,00 €
F	68.000,00 €	80.000,00 €
G	12.500,00 €	0,00 €
H	5.000,00 €	4.900,00 €
I	3.500,00 €	13.000,00 €
J	2.500,00 €	0,00 €
Junta Freguesia Povolide	2.100,00 €	0,00 €
K		11.000,00 €
L		12.000,00 €
M		9.500,00 €
N		11.000,00 €
O		16.000,00 €
	279.100,00 €	302.400,00 €

Foram efectuados testes aos valores de existenciais finais de obras em curso, declarados para cada um dos exercícios.

1º Teste

O 1.º teste efectuado foi comparar os valores declarados de obras em curso, com os valores facturados. Relativamente a 2007, não temos a totalidade dos valores facturados por cliente, e os que temos foram obtidos junto dos clientes. Para 2007, o sujeito passivo é não declarante, e tem a contabilidade organizada apenas até Março de 2007.

Foi construída a seguinte tabela:

Clientes	Obras Curso 2005	Facturação 2006	Diferença	Obras Curso 2006	Facturação 2007	Diferença
B	8.500,00 €	0,00 €	-8.500,00 €	35.000,00 €		
C	76.000,00 €	29.284,64 €	-46.715,36 €	30.000,00 €		
D	30.000,00 €	18.690,52 €	-11.309,48 €	0,00 €		
E	71.000,00 €	47.342,00 €	-23.657,50 €	80.000,00 €	44.338,00 €	35.662,00 €
F	68.000,00 €		-68.000,00 €	80.000,00 €		
G	12.500,00 €		-12.500,00 €	0,00 €		
H	5.000,00 €		-5.000,00 €	4.900,00 €		

Cientes	Obras Curso 2005	Facturação 2006	Diferença	Obras Curso 2006	Facturação 2007	Diferença
I	3.500,00 €	0,00 €	0,00 € -3.500,00 €	13.000,00 €	9.008,26 €	3.991,74 €
J	2.500,00 €	0,00 €	-2.500,00 €	0,00 €		
Junta Freguesia Povolide	2.100,00 €	13.051,60 €	10.951,60 €	0,00 €		
K		0,00 €	0,00 €	11.000,00 €		
L..., L ^{da}		0,00 €	0,00 €	12.000,00 €		
M			0,00 €	9.500,00 €		
N		0,00 €	0,00 €	11.000,00 €	8.264,46 €	2.735,54 €
O		0,00 €	0,00 €	0,00 €		
		0,00 €	0,00 €	16.000,00 €	0,00 €	
	279.100,00 €	108.369,26		302.400,00 €	61.610,72 €	42.389,28 €

Conclusões

Pela análise da tabela, pode-se concluir que tanto em 2005, como em 2006, os valores de obras em curso não podem ser os valores que o sujeito passivo declarou.

Temos por exemplo o cliente D....., para o qual o valor de obras em curso no final de 2005 é de € 30.000,00, em 2006 são facturados € 18.690,52 e no final de 2006 não há obras em curso, temos 11.309,48 € que não foram facturados, nem estão em obras em curso.

Para o cliente H..... temos uma diminuição no valor das obras em curso, de €100,00, sem que exista qualquer factura para este cliente.

O cliente C....., tem de acordo com os dados da contabilidade obras em curso, no ano de 2005, € 76.000,00. Em 2006 são facturados € 29.284,64, o que significava que no final de 2006, ainda teríamos obras em curso no valor € 46.715,36 (€ 76.000,00-29.284,64), mas o valor de obras em curso no final de 2006 é de € 30.000,00.

Para o cliente J....., as obras em curso declaradas de 2005, são € 2.500,00. Em 2006 não há facturação para este cliente e o valor de obras em curso no final de 2006, é zero, significando uma omissão de facturação de € 2.500,00.

Relativamente ao cliente G....., a situação é idêntica à do cliente J..... No final de 2005, o sujeito passivo contabiliza para este cliente € 12.500,00 de obras em curso, não há qualquer facturação em 2005 e 2006, e em 2006, o valor de obras em curso passa a zero.

Há ainda a referir que os clientes F....., NIPC:, G....., NIPC: e H....., NIPC:, não constam dos balancetes analíticos de 2005 e 2006, nem dos extractos de conta corrente dos clientes desses anos

2.º Teste

o 2.º teste foi efectuado com recurso à circularização de clientes. Foram circularizados todos os clientes com valores de obras em curso, para confirmação dos valores declarados pelo sujeito passivo. Expõem-se de seguida as conclusões retiradas após análise dos valores declarados em obras em curso, assim como das respostas obtidas com a circularização de clientes:

Os clientes que discriminamos responderam não ter obras em curso com o sujeito passivo A....., nos anos de 2005 e 2006:

— C....., Lda, NIPC:; - B....., Lda, NIPC:; — H....., SA, NIPC:; — O....., Lda, NIPC:; — G....., SA, NIPC:; - K....., Lda, NIPC:; — L....., Lda, NIPC:; — J....., Lda, NIPC:; — M....., Lda, NIPC:; — F....., SA, NIPC:

Para cada cliente, foi construído um quadro, no qual se sintetizou a informação recolhida com a circularização de clientes. Dispomos assim, para cada cliente os contratos adjudicados em 2005 e 2006, com A....., assim como a facturação de cada exercício. Os quadros seguintes foram construídos com informação disponibilizada pelos clientes do sujeito passivo.

(...)

III.2 - Correções aos Valores de Obras Em Curso

Do atrás exposto conclui-se que o valor de obras em curso declarado pelo sujeito passivo, não merece qualquer credibilidade. Correções nas existências finais de obras em curso traduzem-se em correções aos proveitos. O que está registado na contabilidade como obras em curso, mas que na verdade não corresponde a obras em curso, representa prestações de serviços já concluídas, mas que o sujeito passivo não facturou. O cálculo da omissão de proveitos foi feito por subtracção do montante das obras em curso corrigidas, ao montante de obras em curso declaradas. No quadro seguinte, compilou-se a informação obtida da análise, que foi feita cliente a cliente, às obras em curso e à facturação.

2005 2006

Clientes	Obras curso contabilidade	Obras curso corrigidas	Omissão facturação	Obras curso contabilidade	Obras curso corrigidas	Omissão facturação
B	8.500,00 €	0,00 €	8.500,00 €	35.000,00 €	0,00 €	35.000,00 €
	76.000,00 €	23.884,64 €	52.115,36 €	30.000,00 €	0,00 €	30.000,00 €
	30.000,00 €	25.873,41 €	4.126,59 €	0,00 €	7.179,89 €	0,00 €
	71.000,00 €	66.582,45 €	4.417,55 €	80.000,00 €	69.231,43 €	10.768,57 €
F	68.000,00 €	0,00 €	68.000,00 €	80.000,00 €	0,00 €	80.000,00 €
G	12.500,00 €	0,00 €	12.500,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
H	5.000,00 €	0,00 €	5.000,00 €	4.900,00 €	0,00 €	4.900,00 €
I	3.500,00 €	6.568,05 €	0,00 €	13.000,00 €	9.008,26 €	3.991,74 €
J	2.500,00 €	0,00 €	2.500,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Junta Freguesia Povolide	2.100,00 €	0,00 €	2.100,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
K			0,00 €	11.000,00 €	0,00 €	11.000,00 €
L			0,00 €	12.000,00 €	0,00 €	12.000,00 €
M				9.500,00 €		9.500,00 €
N			0,00 €	11.000,00 €	8.264,46 €	2.735,54 €
O			0,00 €	16.000,00 €	0,00 €	16.000,00 €
	279.100,00 €	122.908,55 €	159.259,50 €	302.400,00 €	93.684,04 €	215.895,85 €

III.3 - Correções em IRS

Como foi referido no ponto anterior, correções nos valores de existências de obras em curso, reflectem-se nos proveitos apurados pelo sujeito passivo. Como o valor das obras em curso calculado no ponto anterior, é inferior ao valor que estava registado na contabilidade, a variação de produção, que resulta da diferença entre as existências finais e as existências iniciais de obras ainda a decorrer, diminui. A variação de produção diminui, mas as prestações de serviços aumentam. Ficou demonstrado que uma parte do montante que estava inscrito em obras em curso, não dizia respeito a obras em curso, mas a trabalhos já concluídos, e que por consequência já deviam estar facturados.

Assim, o valor da variação de produção e o valor das prestações de serviços em 2005 e 2006, após correções são os seguintes:

Apuramento da Variação de Produção

	2005	2006
Valores Declarados		
Existências Iniciais		279.100,00 €
Existências Finais	279.100,00 €	302.400,00 €
Variação Produção	59.800,00 €	23.300,00 €
Valores Corrigidos		
Existências Finais	122.908,55 €	93.684,04 €
Existências Iniciais	219.300,00 €	122.908,55 €
Variação Produção	-96.391,45 €	-29.224,51 €

Valor de Prestações de Serviços Corrigidas

	2005	2006
Prestações Serviços Declaradas	291.244,55 €	236.737,73 €
Correcção Prestações Serviços	159.259,50 €	215.895,85 €
Prestações Serviços Corrigidas	450.504,05 €	452.633,58 €

Proveitos Após Correções

Da correcção à variação de produção e às prestações de serviços, resultam os seguintes valores de proveitos.

	2005	2006
Vendas	6.730,50 €	7.921,92 €
Prestações Serviços Corrigidas	450.504,05 €	452.633,58 €
<i>Soma</i>	457.234,55 €	460.555,50 €
Variação Produção Corrigida	-96.391,45 €	-29.224,51 €
<i>Total Proveitos</i>	360.843,10 €	431.330,99 €

As correcções aos proveitos, a realizar em cada um dos exercícios é a seguinte:

	2005	2006
Proveitos Declarados	357.775,05 €	267.959,65 €
Proveitos Corrigidos	360.843,10 €	431.330,99 €
Acréscimo de Proveitos	3.068,05 €	163.371,34 €

Em 2005, as correcções à variação de produção e às prestações de serviços, traduzem-se apenas numa correcção aos proveitos de € 3.068,05, porque com excepção das correcções que foram feitas à I....., em que houve um aumento das existências finais de obras em curso, as restantes correcções, resultaram de uma mudança de contabilização, o valor subtraído às existências finais de obras em curso, no exercício de 2005, foi adicionado aos proveitos. A diminuição da variação de produção corresponde ao aumento dos proveitos. Neste ano a correcção à variação da produção, resultou apenas da diminuição das existências finais, não foi feita qualquer correcção às existências iniciais. Em 2006, a correcção aos proveitos já é mais significativa, porque para além de terem sido diminuídas as existências finais de obras em curso, também diminuíram as existências iniciais de obras em curso, este valor foi alterado, o valor de existências iniciais de 2006, corresponde ao valor de existências finais de 2005 corrigidas. Assim, em 2006, a correcção aos proveitos não resultou apenas de uma diminuição das existências finais, com aumento de valor igual nas prestações de serviços, mas também da correcção do valor da variação na produção

111.4- Correcções em IVA

As correcções efectuadas ao valor das existências finais, representam prestações de serviços que o sujeito passivo executou e não facturou. São prestações de serviços sujeitas a IVA, pelo que há lugar à correcção da base tributável e do IVA liquidado nos últimos períodos de 2005 e 2006:

	2005	2006
Correcções à Base Tributável	159.259,50 €	215.895,85 €
Taxa	21	21
IVA a Liquidar	33.444,50 €	45.338,13 €

A correcção à base tributável de IVA é realizada no último período de cada exercício, porque as correcções às prestações de serviços resultaram da diminuição do valor das existências finais de obras em curso.

IV— Motivo e exposição dos factos que implica, o recurso a métodos indirectos:

Não aplicável ao caso em apreciação

2. Com data de 17/11/2008, a Administração Fiscal procedeu à liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2005, com o n.º 20085004669716, no montante de € 721,00, cuja data limite de pagamento era de 26/12/2008 — *cfr. fls. 4 do PA anexo.*

3. Com data de 17/11/2008, a Administração Fiscal procedeu à liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2006, com o n.º 20085004670319, no montante de € 59.039,28, cuja data limite de pagamento era de 26/12/2008 — *cfr. fls. 5 do PA anexo.*

4. A presente acção foi remetida por correio registado em 04/06/2009 — *cfr. fls. 1 dos presentes autos.*

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Na sentença recorrida, após uma extensa referência aos preceitos legais reguladores da matéria em discussão -correcção da declaração de rendimentos do sujeito passivo do imposto-, quer constantes da LGT, quer do CIRC, quer ainda do CPPT, concluiu-se que tais correcções ocorreram por via do recurso ao regime excepcional, residual e alternativo, dos métodos indirectos ou indiciários, tendo-se querido dar a aparência de se tratar de correcções resultantes de métodos directos, ou seja, de meras correcções dos elementos constantes das declarações e contabilidade do contribuinte.

No essencial, escreveu-se na sentença recorrida:

“No caso dos presentes autos, conforme decorre do teor do relatório de inspecção, a Administração Tributária considerou que, relativamente aos exercícios inspecionados, de 2005 e 2006, os valores de obras em curso não podem ser os valores que o sujeito passivo declarou e que o valor das obras em curso declarado pelo sujeito passivo, não merece qualquer credibilidade. O que está registado na contabilidade como obras em curso, mas que na verdade não corresponde a obras em curso, representa prestações de serviços já concluídas, mas que o sujeito passivo não faturou. O cálculo da omissão de

proveitos foi feito por subtração do montante das obras em curso corrigidas, ao montante das obras em curso declaradas.

Ou seja, a Administração Tributária, por recurso à teoria da diferença: a que resulta entre o declarado pelo sujeito passivo e o que apurou de valor de obras em curso no exercício de 2005 e que não estariam em curso em 2006, concluindo por valores não faturados, o diferencial entre o que estava em curso em 2005 e o faturado neste exercício e no exercício de 2006, mais concretamente, considerou que estando concluídas em 2006 as obras que se encontravam em curso no ano de 2006, neste exercício, dever-se-ia encontrar faturado todo o valor das obras em curso em 2005, o que não resultou da contabilidade do impugnante, daí concluindo pelas correções propostas, como sendo correções técnicas ou aritméticas.

Ora, como é sobejamente sabido, com o recurso a métodos indiretos, como metodologia alternativa no apuramento da matéria tributável dos contribuintes, o legislador pretendeu obstar que os contribuintes, por circunstâncias que lhes sejam imputáveis e que se traduzam na violação do seu dever de cooperação para com a AT, de lhe revelarem, legal e adequadamente, os elementos relevantes ao apuramento dos seus rendimentos tributáveis, se eximam ao pagamento dos impostos devidos. Mas porque assim é e porque tal metodologia é, por natureza, meramente aproximativa da realidade acontecida, ela é apenas utilizada de forma residual, e quando não seja possível obter os valores reais por outra via ou, como doutrina o Prof. S. Sanches, a metodologia indiciária, porque «marcada por uma inultrapassável incerteza e exigindo uma cuidadosa fundamentação, tem de se conservar como a ultima ratio fisci.»

Isto é, sempre que esteja em causa, apenas a qualificação jurídica dos factos fiscalmente relevantes, na medida em que estes sejam efetivamente do domínio da AT, porque incontroversos, desde logo porque revelados pelos contribuintes ou porque cheguem ao seu conhecimento através de terceiros, o Fisco, concluindo pela falta de aderência à realidade dos elementos declarados pelo contribuinte, apenas os poderá corrigir através de meras correções técnicas/aritméticas.

Ou seja, o pressuposto inultrapassável para que a AF, vinculadamente, lance mão de uma ou de outra de tais metodologias, radica na circunstância de os factos fiscalmente relevantes serem, à luz de parâmetros de razoabilidade e normalidade, incontroversamente conhecidos, - caso em que não pode deixar de corrigir aritmeticamente -, ou de o não serem e de, então, se tornar necessário determiná-los a partir de outros que o sejam e que «[...] em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência [...]», se mostrem consubstanciar factos-índice adequados a tal extrapolação.

Neste domínio, é irrecusável que a descrição dos elementos acima apontados acaba por dar sustentação ao exposto pela Recorrente quando alude à insuficiência dos elementos de escrituração mercantil, à manifesta discrepância entre o volume de negócios declarado pela com o volume de negócios apurado pela A.F. e à existência de factos concretos que permitiram à A.F. concluir que o impugnante revelou nos exercícios em exame uma capacidade contributiva, superior à que efetivamente declarou, matéria que, nos termos do art. 87º da LGT, abre a porta ao recurso à avaliação indireta.

A partir daqui, e como “espreitando pela porta”, crê-se manifesto que a razão se encontra do lado do impugnante, quando sustenta que a AF lançou mão de juízos presuntivos sem, contudo, ter lançado mão da metodologia indireta, uma vez que se ancorou a meras correções técnicas, o que tanto basta para concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas sem se mostrar, sequer, necessário ir aferir da justeza ou não, dos factos-índice a que se ancorou a AT, para chegar ao resultado final a que chegou.

Na realidade não se vislumbra como qualificar o procedimento da AF no apuramento das prestações de serviço consideradas como omitidas, daí apurando os rendimentos dela decorrentes, para, pela aplicação da taxa legal, determinar o IRC devido e apurado pelos atos tributários aqui em causa, nos termos que constam do relatório inspetivo, senão como uma atividade de inferência a partir do dado conhecido que foi a de, após obtenção e dados dos clientes e fornecedores do impugnante, presumir que estando determinado valor de obras em curso em 2005 e não ocorrendo tal situação em 2006, o valor deveria estar totalmente faturado em 2006, ou seja, por esta via, extrapolou para o valor que deveria estar faturado em face dos valores conhecidos de obras em curso.

Assim, as diferenças apuradas conforme já atrás referido só poderão estar relacionadas com omissões de prestações de serviços efetuadas.

Como se começou por referir, para lá da questão de saber se tal juízo de inferência se mostra adequado ao facto-índice pressuposto, o certo que é que o procedimento descrito consubstancia uma verdadeira presunção, própria da metodologia indiciária. Mas, a ser assim, então era essa a metodologia de que a AT teria de ter lançado mão, facultando, desde logo, a abertura do procedimento de revisão, por banda do impugnante, antes da efetivação dos atos tributários de liquidação consequentes à fixação da matéria coletável.

Não tendo sucedido assim, isto é, tendo-se a AT socorrido de meras correções técnicas, como expressamente se dá conta no relatório da ação inspetiva, forçoso se torna concluir que a utilização de

tal metodologia, no caso vertente, se mostrava eivada de ilegalidade na medida em que para apurar o “quantum” tributável não parte de dados de factos certos e efetivos, ou seja de que as obras em curso foram concluídas na sua totalidade, se houve ou não trabalhos a menos ou a mais, mas sim de juízos de inferência a partir de outros que sendo-o, lhe permitiram ficcionar o valor das vendas em apreço.”.

Dispõe o artigo 81.º da LGT:

1 - A matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei.

2 - Em caso de regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação directa, nas condições que a lei definir,

o artigo 83º:

1 - A avaliação directa visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

2 - A avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha,

o artigo 85.º:

1 - A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa.

2 - À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa,

e o artigo 88º:

A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;

b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;

c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.

d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada

“A tributação em IRS faz-se, preferente e normalmente, de acordo com a declaração do contribuinte, como dispõe o n.º 1 do artigo 78º do CIRS (hoje 76º, n.º 1).

Não obstante, essa declaração pode sofrer alterações nos termos do artigo 66º n.º 4 (hoje 65º, n.º 4) do mesmo diploma, quer pela correcção de erros ou omissões nela cometidos, quer pela decorrente divergência na qualificação de actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.

Só quando a matéria tributável não puder ser apurada mediante a declaração do contribuinte, depois de corrigida, se for caso disso, é possível à Administração afastar-se dessa declaração e tributar o contribuinte mediante o uso de métodos indirectos – vd. os artigos 66º n.º 2 alínea a) e 38º n.ºs. 1 e 2 do CIRS.

Como assim, a tributação por métodos indirectos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam determinados pressupostos (veja-se, hoje, o artigo 88º da Lei Geral Tributária).”, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 02/02/2006, rec., n.º 01011/05.

“...a contabilidade do sujeito passivo deve encontrar-se organizada segundo os seus princípios da lei comercial e fiscal, quer na perspectiva formal quer substancial, para que goze da presunção de veracidade e de que a circunstância da escrita se encontrar organizada correctamente do ponto de vista formal, por si só, não exclui que a AT, se sirva dos meios legais alternativos ao declarativo no apuramento da matéria colectável, já que o que importa é apurar o lucro tributável.

Nesta perspectiva a alternativa ao método declarativo poderá consistir na utilização de correcções técnicas tendo ainda por fundamento a contabilidade do sujeito passivo com recurso às correcções necessárias efectuadas na contabilidade do sujeito passivo ou ainda com recurso ao método presuntivo quando a declaração ou a correcção técnica se mostrem inadequados ao apuramento do lucro tributável.

....o recurso aos métodos indiciários só é legalmente possível quando o recurso a correcções técnicas se revele impraticável.”, cfr. acórdão datado de 07/05/2003, rec. n.º 0243/03.

Como regra temos, assim, que a tributação faz-se de acordo com a declaração do próprio contribuinte, mas quando a Administração Tributária entenda que tal declaração sofre de erros, incorrecções

ou omissões, pode proceder a alterações à declaração do contribuinte lançando mão de correcções técnicas, ou seja, pode proceder a alterações à declaração do contribuinte, mas ainda com recurso aos elementos contabilísticos apresentados pelo mesmo contribuinte.

Porém, quando a declaração do contribuinte seja inexistente ou de tal modo inexacta ou incompleta pode a AT lançar mão dos métodos indirectos (tributação por métodos indirectos).

Este modo de tributação efectua-se a partir de indícios, presunções ou outros elementos, assenta na tributação presumida, tem carácter extraordinário ou excepcional e é subsidiária e alternativa da tributação real ou efetiva.

Na concreta situação dos autos, a AT, com fundamento em informações colhidas junto dos clientes do impugnante *considerou que, relativamente aos exercícios inspeccionados, de 2005 e 2006, os valores de obras em curso não podem ser os valores que o sujeito passivo declarou. O que está registado na contabilidade como obras em curso, mas que na verdade não corresponde a obras em curso, representa prestações de serviços já concluídas, mas que o sujeito passivo não faturou. O cálculo da omissão de proveitos foi feito por subtração do montante das obras em curso corrigidas, ao montante das obras em curso declaradas.*

Tanto o 1º teste, como o 2º teste, na metodologia seguida pela AT, para proceder à correcção da declaração do contribuinte não partem de elementos presumidos ou de indícios, partem da análise da contabilidade do próprio contribuinte e das declarações dos contribuintes com quem o impugnante contratou.

Ou seja, as correcções feitas pela AT não podem deixar de se considerar correcções técnicas e não correcções por via dos métodos indirectos, na verdade, face aos elementos de facto e contabilísticos recolhidos pela AT, a mesma não estava impedida de, de forma directa, proceder às correcções que levou a efeito.

Tais correcções não se basearam em presunções ou indícios, não se partiu de uma realidade desconhecida para se chegar a um concreto valor de imposto a pagar, antes se procedeu a alterações à declaração do contribuinte face a outros elementos contabilísticos e documentais recolhidos, quer na sua própria contabilidade, quer na contabilidade daqueles com quem o mesmo havia contratado e cujas operações já se encontravam inscritas na sua própria contabilidade.

Assim sendo, não estava sequer a AT autorizada a socorrer-se dos métodos indirectos para proceder a correcções à declaração do impugnante, uma vez que dispunha de elementos documentais e declarativos suficientes, do impugnante e de terceiros, para poder efectuar tais correcções, que de resto consistiram em contabilizar e inscrever de modo diferente determinados valores previamente declarados pelo contribuinte impugnante, dando assim origem a um aumento do valor do imposto a pagar.

Não se verifica, assim, a ilegalidade -recurso ilegal a métodos indirectos ou indiciários- que na sentença se apontou à liquidação impugnada, pelo que, procede o presente recurso.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a decisão recorrida;
- ordenar a baixa dos autos ao Tribunal a quo, a fim de aí serem conhecidas as restantes questões cujo conhecimento a sentença recorrida considerou prejudicado.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 27 de Maio de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 3 de Junho de 2015.

Assunto:

IVA. Correcções técnicas. Métodos Indirectos.

Sumário:

I — As correcções introduzidas pela Administração Tributária na declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, quer tenham origem na análise da própria declaração e respectivos documentos contabilísticos de suporte do próprio contribuinte, quer tenham origem na análise da declaração de rendimentos e respectivos documentos contabilísticos de suporte apresentados pelos contribuintes com quem o impugnante teve relações comerciais, tratam-se de correcções técnicas.

II — O recurso aos métodos indirectos só se justifica quando a AT tem necessidade de lançar mão de presunções ou indícios por não conseguir suporte documental, ou outro, credível que lhe permita determinar a matéria tributável.

Processo n.º 88/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 957/09.6BEVIS

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A..... (adiante Impugnante ou Recorrido), anulou as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que lhe foram efectuadas relativamente aos anos de 2005 e 2006.

1.2 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a impugnação apresentada nos autos, por errónea aplicação de métodos indirectos, com a consequente anulação das liquidações impugnadas;

b) Atendendo ao carácter subsidiário da avaliação indirecta, legalmente estabelecido no art. 85.º n.º 1 da LGT, o respectivo regime só se aplica em casos em que exista uma impossibilidade ou uma dificuldade grave em determinar a matéria tributável através da avaliação directa ou objectiva, não se devendo a ela recorrer sem a verificação plena desse requisito;

c) Conforme resulta do relatório de inspecção, levado ao probatório sob o ponto n.º 1, a Administração Fiscal demonstrou que os valores de obras em curso no início e fim dos exercícios inspeccionados não correspondiam à realidade, demonstrando tal facto mediante a comparação dos valores declarados de obras em curso com os valores facturados (exemplificando casos em que existia, em 2005, obras em curso de determinado valor e, em 2006, nem estavam facturados tais montantes nem se mantinham tais obras em curso) e mediante circularização de todos os clientes que o sujeito passivo declarava valores de obras em curso (em que a inspecção demonstrou inexistir quaisquer obras em curso, nem tão pouco facturação dos valores declarados pelo sujeito passivo como obras em curso);

d) Demonstrando que os valores de obras em curso declarados pelo sujeito passivo não correspondiam à realidade, concluiu a inspecção que, o que está registado na contabilidade como obras em curso representa prestações de serviços já concluídas, mas que o sujeito passivo não facturou – corrigindo tais proveitos em conformidade;

e) O cálculo da omissão de proveitos foi feito por subtracção do montante das obras em curso corrigidas ao montante de obras em curso declaradas, conforme quadro de fls. 7 da douta decisão recorrida – do referido quadro resulta a omissão de facturação considerada como proveito (exemplificando, no caso do cliente B....., o sujeito passivo havia declarado como obras em curso, em 2005 € 8.500,00, e em 2006 € 35.000,00, todavia, para este cliente, constatou-se inexistir quer obras em curso, quer valores facturados nos anos em questão – pelo que foi considerado omissão de facturação/proveito em 2005 € 8.500,00 e em 2006 € 35.000,00);

f) Idêntico raciocínio foi utilizado cliente a cliente que o sujeito passivo havia identificado no inventário de obras em curso / valores contabilidade – tudo conforme resulta do referido relatório de inspecção subjacente às liquidações impugnadas;

g) Dessa análise individualizada resultaram correcções em sede de IRS (as correcções aos valores das obras em curso implicam correcções aos proveitos [inexistindo obras em curso verifica-se omissão de facturação – omissão de proveitos] – demonstrou-se que uma parte do montante que estava inscrito em obras em curso não dizia respeito a obras em curso mas a trabalhos já concluídos, que já deviam estar facturados;

h) Assim, retiraram-se consequências da errada contabilização de obras em curso (em 2005 o valor subtraído às existências finais de obras em curso foi adicionado aos proveitos e, em 2006, além de terem sido diminuídas as existências finais de obras em curso também diminuíram as existências iniciais de obras em curso resultado das correcções realizadas em 2005 – o valor de existências iniciais de 2006 corresponde ao valor de existências finais de 2005 corrigidas) igualmente em sede de IVA, porquanto as correcções efectuadas ao valor das existências finais representam prestações de serviços, sujeitas a IVA, que o sujeito passivo executou e não facturou;

i) Pelo exposto não se vislumbra quais foram as correcções com recurso a métodos indirectos realizadas na situação em apreço – a douda sentença recorrida considerou verificado o vício de ilegal utilização de tributação indiciária;

j) A Administração Fiscal somente corrigiu as obras em curso do impugnante, demonstrando o porquê de não poder considerar tais valores como obras em curso – os valores estavam contabilizados pelo impugnante, não houve qualquer extrapolação de valores, o apuramento do quantum tributável partiu dos valores declarados pelo sujeito passivo – todavia, pelos motivos expostos no relatório de inspecção, a que já se fez referência, não podiam ser considerados e contabilizados como tal;

k) Sendo possível o apuramento directo e exacto da matéria tributável não se vislumbra qual a necessidade do recurso à tributação indiciária, o qual, aliás, não deixaria de ser ilegal, por violação do art. 85.º da LGT;

l) Em suma, na situação em apreço nenhuma correcção indiciária foi realizada, tendo a inspecção tributária, tão-somente, constatado existir errada contabilização de obras em curso (devidamente demonstrada no relatório) e corrigido tal situação em conformidade (apenas utilizando os dados da contabilidade do sujeito passivo e circularizados aos clientes objecto das obras em curso).

Nestes termos e nos mais de direito deve ser dado provimento ao presente recurso com a conseqüente revogação da douda sentença recorrida, como será de inteira JUSTIÇA!».

1.3 A Impugnante não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e julgada improcedente a impugnação judicial, com a seguinte fundamentação (¹):

«[...] 2. Como se alcança da sentença recorrida, para concluir pela ilegalidade das liquidações, o Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo” considerou que a administração tributária tinha recorrido a métodos indirectos de avaliação da matéria tributável sob a capa de correcções técnicas. Para o efeito considerou-se na sentença recorrida que a administração tributária “lançou mão de juízos presuntivos sem, contudo, ter lançado mão da metodologia indirecta, uma vez que se ancorou a meras correcções técnicas, o que tanto basta para concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas...” (linha 9 a linha 12 de fls. 71 dos autos).

E esclarecendo tal juízo, acrescenta o Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo” que “... não se vislumbra como qualificar o procedimento da AF no apuramento das prestações de serviço consideradas como omitidas,... senão como uma actividade de inferência a partir do dado conhecido que foi a de, após a obtenção e dados dos clientes e fornecedores do impugnante, presumir que estando valor de obras em curso em 2005 e não ocorrendo tal situação em 2006, o valor deveria estar totalmente facturado em 2006, ou seja, por esta via, extrapola para o valor que deveria estar facturado em face dos valores conhecidos de obras em curso” (§ 3.º de fls. 71, linha 15 a 24).

E conclui o Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo”: “... O procedimento descrito consubstancia uma verdadeira presunção, própria da metodologia indiciária” (linha 28/29 de fls. 71).

Não podemos concordar com tal asserção. Apesar de se alongar nos considerandos sobre os pressupostos do recurso a avaliação indirecta, com diversas citações doutrinárias e jurisprudenciais (chegando a transcrever quase na íntegra a parte fundamentadora do acórdão do TCA Sul de 13/11/2012, rec. n.º 04205/10, ainda que sem a devida menção de transcrição, e de que resulta alguma incongruência com os elementos do processo), a sentença recorrida falha no entendimento desses considerandos, motivo pelo qual entendemos que a mesma padece do vício de erro de julgamento como é apontado pela recorrente.

Como invoca a Recorrente e se admite igualmente na sentença recorrida, nos termos da lei só é possível o recurso a avaliação indirecta da matéria tributável nos casos em que exista impossibilidade ou dificuldade grave em determinar a matéria tributável através da avaliação directa. Daí que se a administração tributária puder, com base nos elementos recolhidos junto do sujeito passivo e de outros sujeitos, apurar a matéria tributável omitida estamos perante uma avaliação directa.

No caso concreto dos autos, o que a administração tributária fez foi desconsiderar a contabilização de determinados elementos como referentes a “obras em curso”, uma vez que concluiu que as obras já estavam concluídas, facto este que não foi sequer contestado pela impugnante. Com efeito, o que alega a impugnante é que naquele período ainda não tinha recebido a totalidade do pagamento das obras realizadas. Mas a ocorrer tal situação (e a mesma não ficou demonstrada), tal facto não põe em causa a obrigatoriedade da sua facturação e contabilização dos proveitos no exercício em causa (que podem ser contrabalançados com a constituição de provisões se se verificarem os respectivos pressupostos).

Ou seja, a Administração Tributária limitou-se a corrigir dados contabilísticos com reflexo na determinação dos proveitos que deviam ser relevados naqueles exercícios e não a extrapolar dados a partir de tais elementos. Na verdade, os valores tidos em consideração pela AT diziam respeito a contratos com preço fixo levados à contabilidade pelo próprio sujeito passivo, pelo que não estamos

perante factos incertos. É certo que na execução de um contrato de construção podem ocorrer acertos ou revisão de estimativas, mas no caso concreto a impugnante e aqui recorrida não fez qualquer prova de que tal tenha ocorrido. E de todas as formas a verificar-se tal situação, a mesma devia estar reflectida na contabilidade da impugnante/recorrida. E caso a AT não tivesse tido em consideração tais elementos, tal omissão afectaria a validade das correcções, mas não alteraria a natureza da avaliação directa.

Como decorria do artigo 19.º do CIRC em vigor no período de tributação (anos 2005 e 2006) ¹ [¹ Cfr: igualmente ponto 5.3.17 do POC: Nas actividades de carácter plurianual, designadamente construção de edifícios, estradas, barragens, pontes e navios, os produtos e trabalhos em curso podem ser vaio rizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento”.], “a determinação de resultados em relação a obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano pode ser efectuada segundo o critério de encerramento da obra ou segundo o critério da percentagem de acabamento”. No caso concreto dos autos tendo a A.T. concluído pela conclusão das obras em causa, facto que não foi infirmado pela Recorrente, impunha-se o apuramento total ou restante dos seus resultados.

Por conseguinte a AT mais não fez do que relevar na contabilidade da impugnante/recorrida os proveitos decorrentes da execução dos contratos que se encontravam escriturados, corrigindo a sua incorrecta contabilização como “obras em curso” ou mesmo a sua omissão. Nesta actividade, a AT, para além de confirmar junto dos clientes a conclusão das obras, limitou-se a atender aos dados constantes da contabilidade da impugnante/recorrida. Não há nesta actuação qualquer recurso a estimativas ou critérios objectivos para fixar a matéria tributável designadamente os previstos nas diversas alíneas do n.º 1 do artigo 90.º da LGT, que são instrumentos da avaliação indirecta».

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença recorrida fez ou não correcto julgamento quando considerou que as correcções à matéria tributável foram efectuadas por recurso a métodos indirectos.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«1. Com data de 31/10/2008, foi elaborado “Relatório de inspecção tributária”, por referência ao impugnante, com o seguinte teor: – cfr. fls 5 a 34 do PA anexo aos presentes autos, que se dão por integralmente reproduzidas como as demais que abaixo se referenciam:

“(…) III- Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável.

11.1 Variação de Produto

Os valores de obras em curso no início e fim de cada exercício, e a correspondente variação de produção são os seguintes:

	2005	2006
Existências iniciais	219.300,00 €	279.100,00 €
Existências finais	279.100,00 €	302.400,00 €
Variação Produção	59.800,00 €	23.300,00 €

Estes valores são discriminados pelo sujeito passivo, no inventário de obras em curso da seguinte forma:

- Inventário Obras em Curso

Clientes	Existências Finais 2005	Existências Finais 2006
B	8.500,00 €	35.000,00 €
C	76.000,00 €	30.000,00 €
D	30.000,00 €	0,00 €
E	71.000,00 €	80.000,00 €
F	68.000,00 €	80.000,00 €
G	12.500,00 €	0,00 €
H	5.000,00 €	4.900,00 €

Clientes	Existências Finais 2005	Existências Finais 2006
I	3.500,00 €	13.000,00 €
J	2.500,00 €	0,00 €
Junta Freguesia Povolide	2.100,00 €	0,00 €
K		11.000,00 €
L		12.000,00 €
M		9.500,00 €
N		11.000,00 €
O		16.000,00 €
	279.100,00 €	302.400,00 €

Foram efectuados testes aos valores de existenciais finais de obras em curso, declarados para cada um dos exercicios.

1.º Teste

O 1.º teste efectuado foi comparar os valores declarados de obras em curso, com os valores facturados. Relativamente a 2007, não temos a totalidade dos valores facturados por cliente, e os que temos foram obtidos junto dos clientes. Para 2007, o sujeito passivo é não declarante, e tem a contabilidade organizada apenas até Março de 2007.

Foi construída a seguinte tabela:

Clientes	Obras Curso 2005	Facturação 2006	Diferença	Obras Curso 2006	Facturação 2007	Diferença
B	8.500,00 €	0,00 €	-8.500,00 €	35.000,00 €		
C	76.000,00 €	29.284,64 €	-46.715,36 €	30.000,00 €		
D	30.000,00 €	18.690,52 €	-11.309,48 €	0,00 €		
E	71.000,00 €	47.342,00 €	-23.657,50 €	80.000,00 €	44.338,00 €	35.662,00 €
F	68.000,00 €		-68.000,00 €	80.000,00 €		
G	12.500,00 €		-12.500,00 €	0,00 €		
H	5.000,00 €		-5.000,00 €	4.900,00 €		
			0,00 €			
I	3.500,00 €	0,00 €	-3.500,00 €	13.000,00 €	9.008,26 €	3.991,74 €
J	2.500,00 €	0,00 €	-2.500,00 €	0,00 €		
Junta Freguesia Povolide	2.100,00 €	13.051,60 €	10.951,60 €	0,00 €		
K		0,00 €	0,00 €	11.000,00 €		
L		0,00 €	0,00 €	12.000,00 €		
M			0,00 €	9.500,00 €		
N		0,00 €	0,00 €	11.000,00 €	8.264,46 €	2.735,54 €
			0,00 €			
O		0,00 €	0,00 €	16.000,00 €	0,00 €	
	279.100,00 €	108.369,26 €		302.400,00 €	61.610,72 €	42.389,28 €

Conclusões

Pela análise da tabela, pode-se concluir que tanto em 2005, como em 2006, os valores de obras em curso não podem ser os valores que o sujeito passivo declarou.

Temos por exemplo o cliente D....., para o qual o valor de obras em curso no final de 2005 é de € 30.000,00, em 2006 são facturados € 18.690,52 e no final de 2006 não há obras em curso, temos 11.309,48 € que não foram facturados, nem estão em obras em curso.

Para o cliente H..... temos uma diminuição no valor das obras em curso, de € 100,00, sem que exista qualquer factura para este cliente.

O cliente C....., tem de acordo com os dados da contabilidade obras em curso, no ano de 2005, € 76.000,00. Em 2006 são facturados € 29.284,64, o que significava que no final de 2006, ainda teríamos obras em curso no valor € 46.715,36 (€ 76.000,00 - € 29.284,64), mas o valor de obras em curso no final de 2006 é de € 30.000,00.

Para o cliente J....., as obras em curso declaradas de 2005, são € 2.500,00. Em 2006 não há facturação para este cliente e o valor de obras em curso no final de 2006, é zero, significando uma omissão de facturação de € 2.500,00.

Relativamente ao cliente G....., a situação é idêntica à do cliente J..... No final de 2005, o sujeito passivo contabiliza para este cliente € 12.500,00 de obras em curso, não há qualquer facturação em 2005 e 2006, e em 2006, o valor de obras em curso passa a zero.

Há ainda a referir que os clientes F....., NIPC:, G....., NIPC: e H....., NIPC:, não constam dos balancetes analíticos de 2005 e 2006, nem dos extractos de conta corrente dos clientes desses anos.

2.º Teste

O 2.º teste foi efectuado com recurso à circularização de clientes. Foram circularizados todos os clientes com valores de obras em curso, para confirmação dos valores declarados pelo sujeito passivo. Expõem-se de seguida as conclusões retiradas após análise dos valores declarados em obras em curso, assim como das respostas obtidas com a circularização de clientes:

Os clientes que discriminamos responderam não ter obras em curso com o sujeito passivo A....., nos anos de 2005 e 2006:

- C....., Lda, NIPC:
- B....., Lda, NIPC:
- H....., SA, NIPC:
- O....., Lda, NIPC:
- G....., SA, NIPC:
- K....., Lda, NIPC:
- L....., Lda, NIPC:
- J....., Lda, NIPC:
- M....., Lda, NIPC:
- F....., SA, NIPC:

Para cada cliente, foi construído um quadro, no qual se sintetizou a informação recolhida com a circularização de clientes. Dispomos assim, para cada cliente os contratos adjudicados em 2005 e 2006, com A....., assim como a facturação de cada exercício. Os quadros seguintes foram construídos com informação disponibilizada pelos clientes do sujeito passivo.

(...)

III.2 - Correções aos Valores de Obras Em Curso

Do atrás exposto conclui-se que o valor de obras em curso declarado pelo sujeito passivo, não merece qualquer credibilidade. Correções nas existências finais de obras em curso traduzem-se em correções aos proveitos. O que está registado na contabilidade como obras em curso, mas que na verdade não corresponde a obras em curso, representa prestações de serviços já concluídas, mas que o sujeito passivo não facturou. O cálculo da omissão de proveitos foi feito por subtracção do montante das obras em curso corrigidas, ao montante de obras em curso declaradas. No quadro seguinte, compilou-se a informação obtida da análise, que foi feita cliente a cliente, às obras em curso e à facturação.

2005 2006

Cientes	Obras Curso Contabilidade	Obras Curso Corrigidas	Omissão Facturação	Obras Curso Contabilidade	Obras Curso Corrigidas	Omissão Facturação
B	8.500,00 €	0,00 €	8.500,00 €	35.000,00 €	0,00 €	35.000,00 €
	76.000,00 €	23.884,64 €	52.115,36 €	30.000,00 €	0,00 €	30.000,00 €
	30.000,00 €	25.873,41 €	4.126,59 €	0,00 €	7.179,89 €	0,00 €
	71.000,00 €	66.582,45 €	4.41755 €	80.000,00 €	69.231,43 €	10.768,57 €
F	68.000,00 €	0,00 €	68.000,00 €	80.000,00 €	0,00 €	80.000,00 €
G	12.500,00 €	0,00 €	12.500,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
H	5.000,00 €	0,00 €	5.000,00 €	4.900,00 €	0,00 €	4.900,00 €
I	3.500,00 €	6.568,05 €	0,00 €	13.000,00 €	9.008,26 €	3.991,74 €
J	2.500,00 €	0,00 €	2.500,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
JuntaFreguesiaPovolide	2.100,00 €	0,00 €	2.100,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
K			0,00 €	11.000,00 €	0,00 €	11.000,00 €
L			0,00 €	12.000,00 €	0,00 €	12.000,00 €
M				9.500,00 €		9.500,00 €
N			0,00 €	11.000,00 €	8.264,46 €	2.735,54 €
O			0,00 €	16.000,00 €	0,00 €	16.000,00 €
	279.100,00 €	122.908,55 €	159.259,50 €	302.400,00 €	93.684,04 €	215.895,85 €

111.3 - Correções em IRS

Como foi referido no ponto anterior, correções nos valores de existências de obras em curso, reflectem-se nos proveitos apurados pelo sujeito passivo. Como o valor das obras em curso calculado no ponto anterior, é inferior ao valor que estava registado na contabilidade, a variação de produção, que resulta da diferença entre as existências finais e as existências iniciais de obras ainda a decorrer, diminui. A variação de produção diminui, mas as prestações de serviços aumentam. Ficou demonstrado que uma parte do montante que estava inscrito em obras em curso, não dizia respeito a obras em curso, mas a trabalhos já concluídos, e que por consequência já deviam estar facturados.

Assim, o valor da variação de produção e o valor das prestações de serviços em 2005 e 2006, após correções são os seguintes:

Apuramento da Variação de Produção

	2005	2006
Valores Declarados		
Existências Iniciais	219.300,00 €	279.100,00 €
Existências Finais	279.100,00 €	302.400,00 €
Variação Produção	59.800,00 €	23.300,00 €
Valores Corrigidos		
Existências Finais	122.908,55 €	93.684,04 €
Existências Iniciais	219.300,00 €	122.908,55 €
Variação Produção	-96.391,45 €	-29.224,51 €

Valor de Prestações de Serviços Corrigidas

	2005	2006
Prestações Serviços Declaradas	291.244,55 €	236.737,73 €
Correcção Prestações Serviços	159.259,50 €	215.895,85 €
Prestações Serviços Corrigidas	450.504,05 €	452.633,58 €

Proveitos Após Correções

Da correcção à variação de produção e às prestações de serviços, resultam os seguintes valores de proveitos.

	2005	2006
Vendas	6.730,50 €	7.921,92 €
Prestações Serviços Corrigidas	450.504,05 €	452.633,58 €
Soma	457.234,55 €	460.555,50 €
Variação Produção Corrigida	-96.391,45 €	-29.224,51 €
Total Proveitos	360.843,10 €	431.330,99 €

As correções aos proveitos, a realizar em cada um dos exercícios é a seguinte:

	2005	2006
Proveitos Declarados	357.775,05 €	267.959,65 €
Proveitos Corrigidos	360.843,10 €	431.330,99 €
Acréscimo de Proveitos	3.068,05 €	163.371,34 €

Em 2005, as correcções à variação de produção e às prestações de serviços, traduzem-se apenas numa correcção aos proveitos de € 3.068,05, porque com excepção das correcções que foram feitas à I....., em que houve um aumento das existências finais de obras em curso, as restantes correcções, resultaram de uma mudança de contabilização, o valor subtraído às existências finais de obras em curso, no exercício de 2005, foi adicionado aos proveitos. A diminuição da variação de produção corresponde ao aumento dos proveitos. Neste ano a correcção à variação da produção, resultou apenas da diminuição das existências finais, não foi feita qualquer correcção às existenciais iniciais. Em 2006, a correcção aos proveitos já é mais significativa, porque para além de terem sido diminuídas as existências finais de obras em curso, também diminuíram as existências iniciais de obras em curso, este valor foi alterado, o valor de existências iniciais de 2006, corresponde ao valor de existências finais de 2005 corrigidas. Assim, em 2006, a correcção aos proveitos não resultou apenas de uma diminuição das existências finais, com aumento de valor igual nas prestações de serviços, mas também da correcção do valor da variação na produção.

11.4- Correcções em IVA

As correcções efectuadas ao valor das existências finais, representam prestações de serviços que o sujeito passivo executou e não facturou. São prestações de serviços sujeitas a IVA, pelo que há lugar à correcção da base tributável e do IVA liquidado nos últimos períodos de 2005 e 2006:

	2005	2006
Correcções à Base Tributável	159.259,50 €	215.895,85 €
Taxa	21	21
IVA a Liquidar	33.444,50 €	45.338,13 €

A correcção à base tributável de IVA é realizada no último período de cada exercício, porque as correcções às prestações de serviços resultaram da diminuição do valor das existências finais de obras em curso.

IV – Motivo e oposição dos factos que implica, o recurso a métodos indirectos:

Não aplicável ao caso em apreciação”.

2. Em 03/07/2008, foi o impugnante notificado do procedimento de inspecção externa, pela ordem de serviço n.º OI200800075 – cfr. fls. 30 dos autos.

3. A acção de inspecção externa à contabilidade do impugnante decorreu entre 03/07/2008 19/09/2008, data da sua conclusão – cfr. fls. 8 do PA anexo.

4. Com data de 06/12/2008, a Administração Fiscal procedeu à liquidação adicional de IVA referente ao ano de 2005, com o n.º 08351438, no montante de € 33.444,50, cuja data limite de pagamento era de 28/02/2009 – cfr. fls. 4 do PA anexo.

5. Com data de 06/12/2008, a Administração Fiscal procedeu à liquidação adicional de IVA referente ao ano de 2006, com o n.º 08351440, no montante de € 45.338,13, cuja data limite de pagamento era de 28/02/2009 – cfr. fls. 4 do PA anexo.

6. A presente acção foi remetida por correio registado em 04/06/2009 – cfr. fls. 1 dos presentes autos».

*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A Administração tributária (AT) efectuou duas liquidações adicionais de IVA ao ora Recorrido por ter considerado que esta tinha contabilizado indevidamente como “obras em curso” diversas obras já concluídas, motivo por que corrigiu esses dados contabilísticos

O ora Recorrido impugnou judicialmente esses actos tributários. Invocou como fundamentos do pedido de anulação desses actos, a caducidade do direito à liquidação, esta restrita ao primeiro trimestre do ano de 2005, e a ilegalidade da actuação da AT por, apesar de dizer que a determinação da matéria colectável foi efectuada por correcções técnicas, ter lançado mão dos métodos indiciários na determinação da matéria tributável, ao arrepio dos pressupostos que autorizam este método de tributação.

A sentença recorrida começou por apreciar a caducidade do direito à liquidação, que julgou improcedente, sendo que, nessa parte, transitou em julgado.

Depois, tecendo diversos considerandos em torno dos métodos directos e indirectos de determinação da matéria colectável, concluiu que, embora o relatório da inspecção afirme que as correcções à matéria colectável foram efectuadas com recurso a métodos directos, a verdade é que «para apurar o “quantum” tributável não parte de dados de facto certos e efectivos, ou seja de que as obras em curso foram concluídas na sua totalidade», ou seja, considerou que a AT «lançou mão de juízos presuntivos

sem, contudo, ter lançado mão da metodologia indirecta, uma vez que se ancorou a meras correcções técnicas, o que tanto basta para concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas».

A Fazenda Pública discorda do assim decidido, sustentando que, contrariamente ao entendido na sentença, a AT não usou métodos indirectos na determinação da matéria tributável.

Assim, como deixámos já dito, a questão a apreciar e decidir é exclusivamente a de saber se a sentença recorrida fez ou não correcto julgamento quando considerou que a matéria tributável foi determinada com recurso a métodos indirectos.

2.2.2 DO MÉTODO UTILIZADO PELA AT

A questão a decidir é, exclusivamente, a de saber se a AT lançou mão dos métodos indirectos na determinação da matéria colectável e foi já decidida por este Supremo Tribunal Administrativo, no que respeita ao mesmo contribuinte e ao mesmo período, com base no mesmo relatório dos Serviços de Inspecção Tributária, se bem que relativamente ao IRC, pelo recente acórdão de 27 de Maio p.p., proferido no processo n.º 1509/14.

Vamos, pois, limitar-nos a remeter para a fundamentação do referido acórdão, permitindo-nos apenas introduzir as alterações requeridas pela diferente natureza dos tributos em causa neste processo (IVA) e naquele e quem foi proferido aquele aresto (IRC):

«[...] Na sentença recorrida, após uma extensa referência aos preceitos legais reguladores da matéria em discussão – correcção da declaração de rendimentos do sujeito passivo do imposto –, quer constantes da LGT, quer do CIRC, quer ainda do CPPT, concluiu-se que tais correcções ocorreram por via do recurso ao regime excepcional, residual e alternativo, dos métodos indirectos ou indiciários, tendo-se querido dar a aparência de se tratar de correcções resultantes de métodos directos, ou seja, de meras correcções dos elementos constantes das declarações e contabilidade do contribuinte.

No essencial, escreveu-se na sentença recorrida:

“No caso dos presentes autos, conforme decorre do teor do relatório de inspecção, a Administração Tributária considerou que, relativamente aos exercícios inspeccionados, de 2005 e 2006, os valores de obras em curso não podem ser os valores que o sujeito passivo declarou e que o valor das obras em curso declarado pelo sujeito passivo, não merece qualquer credibilidade. O que está registado na contabilidade como obras em curso, mas que na verdade não corresponde a obras em curso, representa prestações de serviços já concluídas, mas que o sujeito passivo não facturou. O cálculo da omissão de proveitos foi feito por subtracção do montante das obras em curso corrigidas, ao montante das obras em curso declaradas.

Ou seja, a Administração Tributária, por recurso à teoria da diferença: a que resulta entre o declarado pelo sujeito passivo e o que apurou de valor de obras em curso no exercício de 2005 e que não estariam em curso em 2006, concluindo por valores não facturados, o diferencial entre o que estava em curso em 2005 e o facturado neste exercício e no exercício de 2006, mais concretamente, considerou que estando concluídas em 2006 as obras que se encontravam em curso no ano de 2006, neste exercício, dever-se-ia encontrar facturado todo o valor das obras em curso em 2005, o que não resultou da contabilidade do impugnante, daí concluindo pelas correcções propostas, como sendo correcções técnicas ou aritméticas.

Ora, como é sobejamente sabido, com o recurso a métodos indirectos, como metodologia alternativa no apuramento da matéria tributável dos contribuintes, o legislador pretendeu obstar que os contribuintes, por circunstâncias que lhes sejam imputáveis e que se traduzam na violação do seu dever de cooperação para com a AT, de lhe revelarem, legal e adequadamente, os elementos relevantes ao apuramento dos seus rendimentos tributáveis, se eximam ao pagamento dos impostos devidos. Mas porque assim é e porque tal metodologia é, por natureza, meramente aproximativa da realidade acontecida, ela é apenas utilizada de forma residual, e quando não seja possível obter os valores reais por outra via ou, como doutrina o Prof. S. Sanches, a metodologia indiciária, porque «marcada por uma inultrapassável incerteza e exigindo uma cuidadosa fundamentação, tem de se conservar como a ultima ratio fisci».

Isto é, sempre que esteja em causa, apenas a qualificação jurídica dos factos fiscalmente relevantes, na medida em que estes sejam efectivamente do domínio da AT, porque incontroversos, desde logo porque revelados pelos contribuintes ou porque cheguem ao seu conhecimento através de terceiros, o Fisco, concluindo pela falta de aderência à realidade dos elementos declarados pelo contribuinte, apenas os poderá corrigir através de meras correcções técnicas/aritméticas.

Ou seja, o pressuposto inultrapassável para que a AF, vinculadamente, lance mão de uma ou de outra de tais metodologias, radica na circunstância de os factos fiscalmente relevantes serem, à luz de parâmetros de razoabilidade e normalidade, incontroversamente conhecidos, – caso em que não pode deixar de corrigir aritmeticamente –, ou de o não serem e de, então, se tornar necessário determiná-los a partir de outros que o sejam e que «[...] em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência [...]», se mostrem consubstanciar factos-índice adequados a tal extrapolação.

Neste domínio, é irrecusável que a descrição dos elementos acima apontados acaba por dar sustentação ao exposto pela Recorrente quando alude à insuficiência dos elementos de escrituração mercantil, à manifesta discrepância entre o volume de negócios declarado pela com o volume de negócios apurado pela A.F. e à existência de factos concretos que permitiram à A.F. concluir que o impugnante revelou nos exercícios em exame uma capacidade contributiva, superior à que efectivamente declarou, matéria que, nos termos do art. 87.º da LGT, abre a porta ao recurso à avaliação indirecta.

A partir daqui, e como “espreitando pela porta”, crê-se manifesto que a razão se encontra do lado do impugnante, quando sustenta que a AF lançou mão de juízos presuntivos sem, contudo, ter lançado mão da metodologia indirecta, uma vez que se ancorou a meras correcções técnicas, o que tanto basta para concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas sem se mostrar, sequer, necessário ir aferir da justeza ou não, dos factos-índice a que se ancorou a AT, para chegar ao resultado final a que chegou.

Na realidade não se vislumbra como qualificar o procedimento da AF no apuramento das prestações de serviço consideradas como omitidas, daí apurando os rendimentos dela decorrentes, para, pela aplicação da taxa legal, determinar o IRC devido e apurado pelos actos tributários aqui em causa, nos termos que constam do relatório inspectivo, senão como uma actividade de inferência a partir do dado conhecido que foi a de, após obtenção e dados dos clientes e fornecedores do impugnante, presumir que estando determinado valor de obras em curso em 2005 e não ocorrendo tal situação em 2006, o valor deveria estar totalmente facturado em 2006, ou seja, por esta via, extrapolou para o valor que deveria estar facturado em face dos valores conhecidos de obras em curso.

Assim, as diferenças apuradas conforme já atrás referido só poderão estar relacionadas com omissões de prestações de serviços efectuadas.

Como se começou por referir, para lá da questão de saber se tal juízo de inferência se mostra adequado ao facto-índice pressuposto, o certo que é que o procedimento descrito consubstancia uma verdadeira presunção, própria da metodologia indiciária. Mas, a ser assim, então era essa a metodologia de que a AT teria de ter lançado mão, facultando, desde logo, a abertura do procedimento de revisão, por banda do impugnante, antes da efectivação dos atas tributários de liquidação consequentes à fixação da matéria colectável.

Não tendo sucedido assim, isto é, tendo-se a AT socorrido de meras correcções técnicas, como expressamente se dá conta no relatório da acção inspectiva, forçoso se torna concluir que a utilização de tal metodologia, no caso vertente, se mostrava eivada de ilegalidade na medida em que para apurar o “quantum” tributável não parte de dados de factos certos e efectivos, ou seja de que as obras em curso foram concluídas na sua totalidade, se houve ou não trabalhos a menos ou a mais, mas sim de juízos de inferência a partir de outros que sendo-o, lhe permitiram ficcionar o valor das vendas em apreço”. [fim de citação da sentença]

Dispõe o artigo 81.º da LGT:

1 - A matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei.

2 - Em caso de regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação directa, nas condições que a lei definir;

o artigo 83.º:

1 - A avaliação directa visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

2 - A avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha,

o artigo 85.º:

1 - A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa.

2 - À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa,

e o artigo 88.º:

A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;

b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;

c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal;

d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

“A tributação em IRS faz-se, preferente e normalmente, de acordo com a declaração do contribuinte, como dispõe o n.º 1 do artigo 78.º do CIRS (hoje 76.º, n.º 1).

Não obstante, essa declaração pode sofrer alterações nos termos do artigo 66.º n.º 4 (hoje 65.º, n.º 4) do mesmo diploma, quer pela correcção de erros ou omissões nela cometidos, quer pela decorrente de divergência na qualificação de actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.

Só quando a matéria tributável não puder ser apurada mediante a declaração do contribuinte, depois de corrigida, se for caso disso, é possível à Administração afastar-se dessa declaração e tributar o contribuinte mediante o uso de métodos indirectos – vd. os artigos 66.º n.º 2 alínea a) e 38.º n.ºs 1 e 2 do CIRS.

Como assim, a tributação por métodos indirectos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam determinados pressupostos (veja-se, hoje, o artigo 88.º da Lei Geral Tributária).”, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 02/02/2006, rec., n.º 01011/05.

“...a contabilidade do sujeito passivo deve encontrar-se organizada segundo os seus princípios da lei comercial e fiscal, quer na perspectiva formal quer substancial, para que goze da presunção de veracidade e de que a circunstância da escrita se encontrar organizada correctamente do ponto de vista formal, por si só, não exclui que a AT, se sirva dos meios legais alternativos ao declarativo no apuramento da matéria colectável, já que o que importa é apurar o lucro tributável.

Nesta perspectiva a alternativa ao método declarativo poderá consistir na utilização de correcções técnicas tendo ainda por fundamento a contabilidade do sujeito passivo com recurso às correcções necessárias efectuadas na contabilidade do sujeito passivo ou ainda com recurso ao método presuntivo quando a declaração ou a correcção técnica se mostrem inadequados ao apuramento do lucro tributável.

...o recurso aos métodos indiciários só é legalmente possível quando o recurso a correcções técnicas se revele impraticável.”, cfr. acórdão datado de 07/05/2003, rec. n.º 0243/03.

Como regra temos, assim, que a tributação faz-se de acordo com a declaração do próprio contribuinte, mas quando a Administração Tributária entenda que tal declaração sofre de erros, incorrecções ou omissões, pode proceder a alterações à declaração do contribuinte lançando mão de correcções técnicas, ou seja, pode proceder a alterações à declaração do contribuinte, mas ainda com recurso aos elementos contabilísticos apresentados pelo mesmo contribuinte.

Porém, quando a declaração do contribuinte seja inexistente ou de tal modo inexacta ou incompleta pode a AT lançar mão dos métodos indirectos (tributação por métodos indirectos).

Este modo de tributação efectua-se a partir de indícios, presunções ou outros elementos, assenta na tributação presumida, tem carácter extraordinário ou excepcional e é subsidiária e alternativa da tributação real ou efectiva.

Na concreta situação dos autos, a AT, com fundamento em informações colhidas junto dos clientes do impugnante considerou que, relativamente aos exercícios inspeccionados, de 2005 e 2006, os valores de obras em curso não podem ser os valores que o sujeito passivo declarou. O que está registado na contabilidade como obras em curso, mas que na verdade não corresponde a obras em curso, representa prestações de serviços já concluídas, mas que o sujeito passivo não facturou. O cálculo da omissão de proveitos foi feito por subtracção do montante das obras em curso corrigidas, ao montante das obras em curso declaradas.

Tanto o 1.º teste, como o 2.º teste, na metodologia seguida pela AT, para proceder à correcção da declaração do contribuinte não partem de elementos presumidos ou de indícios, partem da análise da contabilidade do próprio contribuinte e das declarações dos contribuintes com quem o impugnante contratou.

Ou seja, as correcções feitas pela AT não podem deixar de se considerar correcções técnicas e não correcções por via dos métodos indirectos, na verdade, face aos elementos de facto e contabilísticos recolhidos pela AT, a mesma não estava impedida de, de forma directa, proceder às correcções que levou a efeito.

Tais correcções não se basearam em presunções ou indícios, não se partiu de uma realidade desconhecida para se chegar a um concreto valor de imposto a pagar, antes se procedeu a alterações à declaração do contribuinte face a outros elementos contabilísticos e documentais recolhidos, quer na sua própria contabilidade, quer na contabilidade daqueles com quem o mesmo havia contratado e cujas operações já se encontravam inscritas na sua própria contabilidade.

Assim sendo, não estava sequer a AT autorizada a socorrer-se dos métodos indirectos para proceder a correcções à declaração do impugnante, uma vez que dispunha de elementos documentais e declarativos suficientes, do impugnante e de terceiros, para poder efectuar tais correcções, que de resto

consistiram em contabilizar e inscrever de modo diferente determinados valores previamente declarados pelo contribuinte impugnante, dando assim origem a um aumento do valor do imposto a pagar.

Não se verifica, assim, a ilegalidade – recurso ilegal a métodos indirectos ou indiciários – que na sentença se apontou à liquidação impugnada, pelo que, procede o presente recurso».

Por tudo o que ficou dito, concluímos que a sentença fez errado julgamento quanto à questão *sub judicio*, motivo por que não pode manter-se.

Assim, revogaremos a sentença e ordenaremos o regresso dos autos ao Tribunal *a quo*, para conhecimento das questões que considerou prejudicadas.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do citado acórdão:

I - As correcções introduzidas pela Administração Tributária na declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, quer tenham origem na análise da própria declaração e respectivos documentos contabilísticos de suporte do próprio contribuinte, quer tenham origem na análise da declaração de rendimentos e respectivos documentos contabilísticos de suporte apresentados pelos contribuintes com quem o impugnante teve relações comerciais, tratam-se de correcções técnicas.

II - O recurso aos métodos indirectos só se justifica quando a AT tem necessidade de lançar mão de presunções ou indícios por não conseguir suporte documental, ou outro, credível que lhe permita determinar a matéria tributável.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem ao Tribunal *a quo*, a fim de aí prosseguirem com o conhecimento dos vícios que a sentença considerou prejudicados.

Sem custas, uma vez que o Recorrido não contra-alegou o recurso.

*

Lisboa, 3 de Junho de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

Acórdão de 3 de Junho de 2015.

Assunto:

Apensação. Execuções. Processo judicial tributário. Procedimento tributário.

Sumário:

- I — A possibilidade de apensação de execuções, tal como delineada no artº 179º do CPPT constituiu expressão do princípio da economia processual, sendo apenas razões de ordem prática de comodidade e de economia processual, e não atinentes aos direitos substantivos e faculdades processuais do exequente e do executado que justificam a apensação e a desapensação;*
- II — O disposto no artigo 54º do CPPT não é aplicável no âmbito do processo judicial tributário, sendo norma cuja aplicação está reservada para o procedimento tributário.*

Processo n.º 528/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF de Loulé) datada de 14 de Março de 2015, que julgou procedente a reclamação deduzida

por A....., da decisão da Adjunta do Chefe de Finanças de Loulé 1 que lhe indeferiu o pedido de apensação de processos executivos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) Decidiu o Meritíssimo Juiz “a quo” pela procedência dos autos de Reclamação, por considerar que, o órgão da execução fiscal funciona como secretaria do Tribunal Tributário na dependência funcional do magistrado competente, pelo que é sempre admissível Reclamação para o juiz;

b) O Mmº Juiz “a quo” decidiu que no caso concreto, o acto reclamado fundamenta-se no facto do sistema informático não permitir a apensação, motivo que constitui irregularidade que pode influir na decisão da causa;

c) A douta sentença recorrida deu como provado que a reclamante requereu ao Serviço de Finanças de Loulé a apensação dos PEF’s conforme documento inserto nos autos;

d) Tal requerimento fundamenta o pedido de apensação na inexistência de motivos a que tal obstem e por razões de economia processual;

e) Em lado algum ali invoca qualquer direito subjectivo ou processual que lhe ficasse vedado com a circunstância dos processos correrem termos autonomamente em vez de apensados;

g) Por outro lado, nas conclusões da PI., vem a Reclamante invocar os princípios da economia e celeridade processual e não quaisquer direitos lesados ou prejuízos irreparáveis causados pelo despacho proferido;

h) Conforme informação do Serviço de Finanças proferida em 2014-10-17, inserta nos autos, aquele Serviço não procedeu à apensação uma vez que os processos em causa se encontravam na fase de Reversão e já tinham sido enviadas as notificações para o exercício do direito de audição e proferidos despachos com identificação das dívidas, respectivos valores e períodos de responsabilidade subsidiária;

i) Pelo que a apensação dos PEF’s implicaria a repetição de tais actos com os referidos elementos actualizados;

k) Tal situação é contrária aos princípios invocados pela Reclamante na PI.;

l) A Reclamante delimita a acção considerando que o despacho do Chefe de Finanças de Loulé 1 viola o princípio da economia processual, não enunciando factos que permitam aferir a susceptibilidade de lesão dos direitos da executada nem alegando ou carreando aos autos factos concretos que comprovem os prejuízos causados;

m) Conforme contestado, da Nota 6 ao art.º 179º in “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado” de Sousa, Jorge Lopes de, vol III, 6ª Ed., 2011, Áreas Editora, é explicado que: “São apenas razões de ordem prática, de comodidade e de economia processual e não atinentes aos direitos substantivos e faculdades processuais do exequente e do executado que justificam a apensação e a desapensação e é duvidoso, pelo menos, que possíveis inconveniências para os particulares que possam resultar de actos processuais deste tipo possam ser consideradas, sem excessivas preocupações pseudo-garantísticas, de actos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos para efeitos do direito de impugnação contenciosa prevista no art. 268º n.º 4 da CRP ou que tenham sido ponderados no art.º 103º n.º 2 da LGT (...) ou no art.º 276º do CPPT ao admitir reclamação de decisões “*que afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro*”;

n) Também o art.º 54º do CPPT vai no sentido da inimpugnabilidade do acto objecto dos autos;

o) Caso assim não se entenda, sempre é de reconhecer que os PEF’s se encontram em fase que impede a apensação para evitar a repetição de actos já praticados relativos à Reversão contra os responsáveis subsidiários;

p) Ao decidir pela procedência do pedido, violou a douta sentença recorrida o disposto nos art.º 276º do CPPT, art.º 54º do CPPT e princípios da economia e celeridade processual consagrados no art.º 55º da Lei Geral Tributária

Pelo exposto e com mui douto suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença recorrida como é de inteira JUSTIÇA.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado, emitiu o seguinte parecer:

Como se vê do ponto 3, do probatório, o indeferimento reclamado, que não atendeu à requerida apensação de processos, fundamentou-se no facto de não ser possível efectuar o pedido, “uma vez que o sistema informático o não permite”.

Ora, com bem refere Ministério Público na 1ª Instância, no seu parecer de fls. 37 a 41, «(...) a motivação em que se apoia o despacho reclamado não constitui fundamento válido para a recusa de apensação (...)» considerando o disposto no art. 179,º, designadamente o seu n.º 3.

A Recorrente declara nas Conclusões h) e i) da sua Alegação de Recurso, aludindo a uma informação do Serviço de Finanças, que não se procedeu à apensação «(...) uma vez que os processos em causa se encontravam na fase de Reversão e já tinham sido enviadas as notificações para o exercício do direito de audição e proferidos despachos com identificação das dívidas, respectivos valores e períodos de responsabilidade subsidiária” “(p)elo que a apensação dos PEF’s implicaria a repetição de tais actos com os referidos elementos actualizados”, Contudo, ainda que esses motivos pudessem

*fundamentar o indeferimento do pedido de apensação, o que não parece ser o caso, trata-se de factu-
alidade que não consta do mundo real dos factos provados e na qual, o que é decisivo, manifestamente
não se fundamenta o indeferimento reclamado.*

*Concluo, sem mais delongas, pela improcedência do presente recurso e, em consequência, pela
manutenção do julgado.*

Cumpre decidir.

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

1. Em 18 de Setembro de 2014, os Processos de Execução Fiscal n.º 1082-2011/01060813, n.º 1082-2010/01051890 e n.º 1082-2011/01005570, instaurados no Serviço de Finanças de Loulé 1 contra B....., Lda., reverteram contra A..... para cobrança de, respectivamente, €14.903,70, €17.439,50 e € 8.154,37 — *cfr. fls. 17 do primeiro apenso, 33 do segundo e 23 do terceiro.*

2. No dia 3 de Outubro de 2014, A..... requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Loulé, “nos termos do art. 179.º do CPPT”, “a apensação das execuções fiscais identificadas [1082-2011/01060813 e apensos, 1082-2010/01051890 e 1082-2011/01005570]” - *cfr. fls. 24 do primeiro apenso.*

3. Através do Ofício n.º 1082/654/2014, de 14 de Outubro de 2014, foi notificado a A..... o acto da adjunta do Chefe de Finanças (**acto reclamado**) que indeferiu aquele requerimento nos seguintes termos:

“Assunto: Apensação de processos

Com referência ao pedido formulado, no sentido de serem apensados os processos de execução fiscal n.ºs 1082201101060813 e Ap., 1082201001051890 e 1082201101005570, em que é executada a firma B....., Lda Nif-, informo V. Exa. que não é possível efectuar o pedido, uma vez que o sistema informático não o permite”.

- *cfr. fls. 27A do primeiro apenso.*

Nada mais se deu como provado.

Importa agora apreciar este recurso que vem dirigido ao Supremo Tribunal Administrativo.

A recorrente Fazenda Pública dirige o seu ataque à sentença recorrida imputando-lhe erro de julgamento e pedindo a reapreciação das questões já decididas na sentença recorrida.

Por um lado, alega que o recorrido na sua petição de reclamação não invocou qualquer direito subjectivo ou processual que lhe tivesse ficado vedado, ou que lhe tenha sobrevivido ou possa sobrevir qualquer prejuízo irreparável, com a circunstância dos processos correrem termos autonomamente pelo facto de o despacho reclamado não ter deferido a sua pretensão de apensação das execuções fiscais, por outro lado alega que os processos de execução fiscal se encontravam à data em fase processual que não permitia a apensação em virtude de, caso isso acontecesse, terem que ser anulados e repetidos diversos actos processuais e, por último, alega que resulta do disposto no artigo 54º do CPPT que o acto que recusou a apensação dos autos de execução é inimpugnável.

Lida atentamente a petição inicial, a sentença recorrida e estas alegações de recurso facilmente podemos concluir que não assiste qualquer razão à recorrente.

Vejam, então.

“De harmonia com o disposto no artº 179º, n.º 1 do CPPT, correndo contra o mesmo executado várias execuções, serão apensadas, oficiosamente ou a requerimento dele, quando se encontrarem na mesma fase.

Porém a apensação não se fará quando possa prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, possa comprometer a eficácia da execução (nº 3 do mesmo normativo).

Resulta também do n.º 4 do mesmo normativo que se procederá à desapensação sempre que, em relação a qualquer das execuções apensadas, se verificarem circunstâncias de que possa resultar prejuízo para o andamento das restantes.

Como vem afirmando a jurisprudência desta secção (Ver neste sentido Acórdãos de 16.01.2013, recurso 292/12, de 21.03.2011, recurso 867/11 e de 28.11.2012, recurso 840/12, todos in www.dgsi.pt), pese embora a natureza judicial do processo de execução fiscal (artº 103º, n.º 1 da Lei Geral Tributária) a decisão de apensação inscreve-se na competência do órgão de execução fiscal.

Com efeito os actos de natureza não jurisdicional, nomeadamente os actos de apensação de execuções (artº 179º do Código de Procedimento e Processo Tributário) praticados no processo de execução fiscal, que não sejam incluídos no elenco do artº 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário são da competência do órgão de execução fiscal.

A ele cabe ponderar a conveniência ou oportunidade da apensação, sendo que poderá não a efectuar quando ela se mostrar inconveniente por prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, houver possibilidade de comprometer a eficácia da execução (artº 179º, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

E ao tribunal caberá, nesta matéria, uma função meramente fiscalizadora, não lhe competindo substituir-se ao órgão de execução fiscal na prática de actos não jurisdicionais no âmbito do processo de execução fiscal.

Por outro lado importa ter em conta que a possibilidade de apensação de execuções, tal como delineada no artº 179º do CPPT constitui expressão do princípio da economia processual, sendo apenas razões de ordem prática de comodidade e de economia processual, e não atinentes aos direitos substantivos e faculdades processuais do exequente e do executado que justificam a apensação e a desapensação.

Aliás, relativamente à desapensação, nem sequer se prevê a possibilidade de ser efectuada a requerimento do executado, o que indicia que se pretendeu deixá-la ao critério do órgão da execução fiscal, dependente da sua avaliação pessoal sobre as circunstâncias em que a apensação de um das execuções pode causar prejuízo para as restantes (Vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume III, pag. 317.).

Ora são estas razões de eficácia e de economia processual que devem presidir à decisão de apensação de execuções, tal como prevista no artº 179º do CPPT.

...estando em causa uma decisão de não apensação fundada no disposto no artº 179º, n.º 3 do CPPT - quando ela se mostrar inconveniente por prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, houver possibilidade de comprometer a eficácia da execução - será no plano dessa relação causa/efeito, que se poderá materializar a sindicabilidade contenciosa do eventual indeferimento do pedido de apensação formulado pelo executado.”, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 05/02/2015, rec. n.º 029/15.

Este é o quadro legal e a orientação jurisprudencial que este Supremo Tribunal Administrativo tem aplicado de forma uniforme ao longo do tempo no tocante à questão da apensação das execuções fiscais.

Também aqui se reitera esta mesma doutrina, o que nos levará a concluir pelo não provimento do recurso.

Já vimos que a recorrente começa por alegar que o recorrido na sua petição de reclamação não invocou qualquer direito subjectivo ou processual que lhe tivesse ficado vedado, ou que lhe tenha sobrevivido ou possa sobrevir qualquer prejuízo irreparável, com a circunstância dos processos correrem termos autonomamente pelo facto de o despacho reclamado não ter deferido a sua pretensão de apensação das execuções fiscais.

Efectivamente, e tal como a recorrente refere, o recorrido não invoca qualquer direito subjectivo, fundamental, ou meramente adjectivo, que tenha sido preterido e do qual possa resultar para o mesmo prejuízo irreparável.

Acontece, porém, que não o faz porque não precisava de o fazer. O recorrido limitou-se a atacar um acto que recusou a apensação com o fundamento de que “*o sistema informático não o permite*”. Além de não se tratar de fundamento válido para a recusa de determinada pretensão ou solicitação de um interessado, não encontrando tal fundamentação apoio legal ou regulamentar, é certo que a apensação das execuções fiscais encontra a sua razão de ser e fundamento, no dizer do acórdão anteriormente citado, no *princípio da economia processual, sendo apenas razões de ordem prática de comodidade e de economia processual, e não atinentes aos direitos substantivos e faculdades processuais do exequente e do executado.*

Ora, na sua petição de reclamação o recorrido faz apelo a este princípio e a razões de economia processual para impugnar a decisão que recusou a sua pretensão, uma vez que tal recusa com aquele fundamento (limitações informáticas) não faz qualquer sentido perante o quadro legal regulador desta matéria, artigo 179º do CPPT.

Além do mais, não contendo o acto impugnado a referência àquele princípio ou razões, mas a outras “razões” desenquadradas do disposto naquele artigo 179º, sempre se impunha que o mesmo acto viesse a ser sindicado pelo juiz competente, nos termos do disposto no artigo 276º, uma vez que, estando os órgãos da Administração Tributária obrigados a conformar a sua actuação à Lei, cfr. artigo 8º, n.º 2, alínea e) da LGT, não dispõem de liberdade (discricionariade) fundamentadora quando da prática de actos no âmbito do procedimento tributário ou do processo tributário.

Improcede, assim, nesta parte o recurso que nos vinha dirigido.

Alega ainda a recorrente que os processos de execução fiscal se encontravam à data em fase processual que não permitia a apensação em virtude de, caso isso acontecesse, terem que ser anulados e repetidos diversos actos processuais.

Tal como bem refere o Ministério Público neste Supremo Tribunal, nada é referido a propósito de tal realidade na matéria de facto levada ao probatório, nem sequer na parte respeitante à fundamentação ou decisão.

Portanto, não vindo arguida qualquer nulidade da sentença recorrida, por omissão de pronúncia quanto a tal matéria, apenas podemos concluir que se trata de questão nova da qual este Supremo Tribunal está impedido de conhecer (Como é bem sabido os recursos ordinários visam a reapreciação da decisão proferida pelo tribunal recorrido, reapreciação essa que se encontra balizada pelos mesmos circunstancialismos de facto e de direito que definiram a actuação daquele tribunal, ou seja, o tribunal de recurso, salvo as questões ou matérias de conhecimento oficioso obrigatório, não pode pronunciar-se sobre questões novas, ou seja, sobre fundamentos e pedidos que não foram devida e tempestivamente

invocados pelas partes na instância recorrida e aí não foram apreciados, cfr. ac. deste Supremo Tribunal, datado de 05/11/2014, rec. n.º 01508/12).

Improcede, assim, também nesta parte o recurso que nos vem dirigido.

Por último, pretende a recorrente que resulta do disposto no artigo 54º do CPPT, que o acto que recusou a apensação dos autos de execução é inimpugnável.

Dispõe este preceito legal, sob a epígrafe “Impugnação unitária” que, salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

Apenas se compreende a invocação deste preceito legal neste recurso por manifesto lapso.

Esta norma do CPPT insere-se no grupo de normas próprias que regulam o procedimento tributário, artigos 44º e ss., e não o processo judicial de execução.

Este é regulado pelos artigos 148º e ss. do mesmo código, sendo que não lhe são aplicáveis aquelas disposições legais. E tanto basta, para que o recurso também improceda nesta parte.

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

Custas pela Recorrente.

D.n.

Lisboa, 3 de Junho de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 3 de Junho de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Decisão por despacho. Falta de audição do arguido e do Ministério Público.

Sumário:

- I — No recurso de aplicação de coima o juiz só pode decidir por despacho depois de notificados o arguido e o Ministério Público, anunciando essa sua intenção, conforme o disposto no n.º 2 do art. 64º do RGCO.*
- II — Estando a possibilidade de decidir o recurso de impugnação judicial, por simples despacho, absolutamente dependente da não oposição do arguido e do Ministério Público a essa forma de decidir, a omissão da audição do arguido e do Ministério Público para esse efeito, contra o que impõe o n.º 2 do artigo 64.º do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas, conforma a nulidade da alínea c) do artigo 119.º do Código de Processo Penal, e constitui também omissão de uma diligência essencial para a descoberta da verdade, integrando a nulidade processual da alínea d), do n.º 2, do artigo 120º do CPP, aplicável ex vi alínea b) do art. 3º do RGIT e art. 41º do RGCO.*

Processo n.º 692/14-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A..., L.^{da} e Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem o Ministério Público recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que anulou oficiosamente todo o processo de contra ordenação em que é arguida, a sociedade A....., Lda., melhor identificada nos autos.

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

«1 - O recurso interposto por “A....., LDA”, foi em 19.03.2012 - cfr fls. 65 — remetido pelo Ministério Público ao Juiz, acto que, nos termos do n.º 1 do artº 62º do RGCO equivale à acusação.

2 - Não foi proferido despacho a admitir o recurso judicial da decisão de aplicação da coima.

4 - Em 21.02.2014 o juiz decidiu o recurso através de simples despacho.

5 - Não foi concedido prazo ao MPº nem ao arguido para que, querendo, se pronunciarem, opondo-se caso assim o entendessem, a uma decisão por mero despacho, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artº 64º do RGCO.

6 - De acordo do estipulado no n.º 2 do art.º 64º do Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10, a possibilidade de decidir o recurso de impugnação judicial, por simples despacho, está absolutamente dependente da não oposição da arguida e do Ministério Público a essa forma de decidir

7 — A omissão dessa audição, constitui a nulidade insanável prevista na alínea c) do artigo 119.º do Código de Processo Penal, aplicável “ex vi” artº 41.º Dec. Lei nº433/82, de 27.10 (RGCO).

8 - A decisão por simples despacho, implica, nos termos do artº 122º, n.º 1 do CPPenal, a inviolabilidade da decisão por simples despacho proferida nos autos.

9 - A sentença recorrida, viola o disposto no n.º 2 do artº 64º do Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10, pelo que deverá, ser revogada e ordenado o prosseguimento dos autos.»

2 – Não houve contra alegações.

3 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

4 – A decisão recorrida é do seguinte teor:

Vem o Digno Magistrado do Ministério Público apresentar os autos de contra-ordenação em que é arguido A..... LDA., valendo este auto como acusação face ao disposto no art.º 62.º nº1, do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas, aprovado pelo Dec. Lei 433/82, de 27/10, “ex vi” do art.º 3 alínea b) do RGIT.

A arguida vem acusada da prática de contra-ordenação prevista no art. 109.º n.º 1 b), 114.º do CIRC e punida pelo art. 119.º n.º 1 e 26.º n.º 4 do RGIT, pela entrega fora de prazo da declaração periódica de rendimentos (substituição) — IRC Mod. 22.

A entidade Administrativa fixou a Coima em €500,00.

A arguida deduziu recurso de impugnação judicial da mencionada decisão, nos termos do n.º 1 do art. 80º do RGIT, apresentando em suma, as seguintes conclusões:

I. O procedimento contra-ordenacional deveria ter sido extinto, antes mesmo da decisão de aplicação da coima, uma vez que a declaração de substituição apresentada pela recorrente não infringiu qualquer norma legal, porquanto foi feita nos termos do artigo 114.º do Código do IRC e n.º 3 do artigo 59.º do CPPT, não tendo resultado, da sua apresentação, qualquer prejuízo efectivo para o Estado.

II. Admitindo, sem conceder a existência de infracção contra-ordenacional, o Serviço de Finanças deveria ter reconhecido a dispensa de aplicação de coima, por verificação dos requisitos legais previstos no n.º 1 do artigo 32.º do RGIT.

III. A medida da coima apurada no processo contra-ordenacional legal decorrente do n.º 2 do artigo 119.º do RGIT..

Pede:

a) A extinção do procedimento contra-ordenacional por inexistência de qualquer infracção contra-ordenacional.

b) Subsidiariamente, ser reconhecida a dispensa de aplicação da coima, em cumprimento do que a esse propósito dispõe o n.º 1 do artigo 32.º do RGIT.

Juntou documentos.

Pronunciando-se a Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 3, manteve a decisão recorrida e enviou os autos a este Tribunal.

Admitido o presente recurso de contra-ordenação foi notificado a ilustre Representante da Fazenda Pública nos termos e para os efeitos do art. 81.º n.º 2 do RGIT e nada disse.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente (Cfr. art.º 53.º do regime Geral das infracções Tributárias).

O processo é o próprio.

O Digno Magistrado do Ministério Público tem legitimidade para o exercício da presente acção contra-ordenacional (cfr. n.º 1 do art.º 62.º do Dec. Lei 433/82, de 27/10, “ex vi” alínea a) do nº3, do Regime Geral das Infracções Tributárias).

No saneamento da instância, o Tribunal procederá, prioritariamente, à análise da eventual nulidade da decisão de aplicação de coima (cfr. art.º 63.º do R.G.I.T.).

A nulidade é de conhecimento oficioso até ao trânsito em julgado da decisão final do presente processo, conforme refere o art. 63.º n.º 5, do Regime Geral das Infracções Tributárias (Vide o Ac. do STA proferido em 13/12/95 no recurso n.º 17465, Ap. D.R., 14/11/97, pág. 2912 e seg.).

Para o efeito importa fixar a seguinte factualidade.

A. No dia 05/08/2009, no Serviço de Finanças de Lisboa 3, foi levantado auto de notícia contra A..... Lda., com o NIF, por entrega fora de prazo da declaração periódica de rendimentos (substituição) — IRC Mod. 22 - cfr. fls. 2b dos autos.

B. O auto de notícia supra mencionado deu origem ao processo de contra-ordenação fiscal, n.º 3085200906084931, cuja parte administrativa correu seus termos no Serviço de Finanças de Lisboa 3 e foi autuado em 13/09/2009 - cfr. fls. 2a e 2b dos autos;

C. Da decisão da fixação da coima consta informação de que à arguida foi levantado Auto de Notícia, pelos seguintes factos: 1. Data do cumprimento da obrigação: 2009-08-05; 2. Período a que respeita a obrigação: 2008; 3. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 2009-05-31 (...), os quais se dão como provados — tudo cfr. fls. 26 dos autos.

D. E quanto aos “Requisitos / Contribuinte” o que a seguir se transcreve, tudo conforme fls. 26 dos autos:

	1.	A..... LDA
<i>Actos de Ocultação</i>		<i>Não</i>
<i>Benefício Económico</i>		<i>0,00</i>
<i>Frequência da Prática</i>		<i>Acidental</i>
<i>Negligência</i>		<i>Simplex</i>
<i>Obrigação de não cometer a</i>		<i>Não</i>
<hr/>		
<i>infração</i>		<i>Baixa</i>
<i>Situação Económica e</i>		
<i>Financeira</i>		
<i>Tempo decorrido desde a</i>		<i><3 meses</i>
<i>prática da infração</i>		

E. A fls. 27 consta a decisão de fixação da coima, com o teor que parcialmente se transcreve:

“Assim, tendo em conta estes elementos para a graduação da coima e de acordo com o disposto no art. 79.º do RGIT aplicou ao arguido a coima de Eur. 500,00 cominada no(s) Art(s) 119.º n.º1, e 26.º n.º 4º, do RGIT, com respeito pelos limites do art. 26.º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur. 51,00) nos termos do n.º 2 do Dec. Lei n.º 29/98 de 11 de Fevereiro.

Notifique-se (...)

Factos não provados

Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da acusação do Digno Magistrado do Ministério Público e dos alegados pelo recorrente, todos objecto de análise concreta, não se provou a identificação do autuante, a qualidade em que o mesmo agiu, não se encontrando o mesmo, sequer, assinado.

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações, não impugnados, que dos autos constam, tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório.

Importa assim e antes de mais discutir a legalidade da decisão recorrida reportada à falta de requisitos legais do auto de notícia que vem dar conhecimento da infracção (al. b) e d) do n.º 1 do art. 63.º do RGIT) e origem ao processo de contra-ordenação.

DE DIREITO

Importa agora proceder à subsunção jurídica da matéria de facto provada em ordem a posterior decisão da causa.

O processo de contra-ordenação tributário está subordinado ao princípio da legalidade, não só por torça do art.º 43.º do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas (RGCO), aplicável em matéria tributária “ex vi” do artº 3.º alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), como também lhe deve obediência a globalidade da actuação da administração tributária, em primeiro lugar por imperativo constitucional (artº 266.º n.º 2 do CRP) e depois também porque especificamente assim o refere o artº 55.º da Lei Geral Tributária (LGT).

NULIDADES DA DECISÃO DE APLICAÇÃO DA COIMA

Nos termos previstos no art. 19.º do Código de Processo e de Procedimento Tributário (CPPT), o Tribunal deverá, em regra, tomar a iniciativa de sanar ou mandar suprir qualquer insuficiência ou irregularidade do processo.

Da Falta de assinatura do autuante

De acordo com o estatuído na alínea a) e b) do n.º 1 do art. 63.º do RGIT, constituem nulidades insupríveis no processo de contra-ordenação tributário o levantamento de auto de notícia por funcionário incompetente, a falta de assinatura do autuante e de menção de algum elemento essencial da infracção.

Como supra se deixou claro, as nulidades a que se refere a norma citada têm como efeito a anulação dos termos subsequentes do processo e sendo de conhecimento officioso podem ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final - n.º 3 e 5 do art. 63.º do RGIT.

O n.º 4 da mesma norma legal acrescenta que, verificadas as nulidades constates das alíneas a) e b) do n.º 1, o auto de notícia vale como participação.

Por seu lado o art. 57.º do RGIT enuncia os requisitos legais do auto de notícia começando pela identificação do autuante e do autuado, com menção do nome, número fiscal de contribuinte, profissão, morada e outros elementos necessários — alínea a) do n.º 2 daquela disposição legal.

Apreciação

Decorre da matéria dada como provada e não provada que in casu, se desconhece a identificação da pessoa que presenciou a infracção e a qualidade em que o faz, dado que o auto de notícia é omissivo quanto à identificação do autuante, sendo certo que o documento assim designado nos autos se revela sem qualquer valor uma vez que do mesmo não consta, sequer, qualquer tipo de assinatura.

Termos em que, sem mais se conclui pela verificação da nulidade insuprível, enunciada nos artigos 57.º, n.º 2 alínea a) e 63.º, n.º 1 alínea a) b), ambos do RGIT, não podendo a decisão recorrida manter-se no ordenamento jurídico.

IV. DECISÃO

Por tudo o que ficou exposto e nos termos das disposições legais citadas anulo oficiosamente todo o processo de contra ordenação, incluindo o auto de notícia por nulidade.

5. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se a decisão recorrida padece de nulidade insanável pelo facto do juiz ter conhecido do recurso interposto por simples despacho, sem que o arguido e o MP fossem ouvidos em conformidade nos termos do n.º 2 do art.º 64.º do RGCO, aplicável *ex vi* alínea c) do art.º 3.º, do RGIT.

Não conformado com tal decisão o Ministério Público interpôs o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- Em 21.02.2014 o juiz decidiu o recurso através de simples despacho, não tendo concedido ao prazo ao MPº nem ao arguido para que, querendo, se pronunciarem, opondo-se caso assim o entendessem, a uma decisão por mero despacho, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artº 64º do RGCO.

- De acordo do estipulado no n.º 2 do art.º 64º do Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10, a possibilidade de decidir o recurso de impugnação judicial, por simples despacho, está absolutamente dependente da não oposição da arguida e do Ministério Público a essa forma de decidir

- A omissão dessa audiência, constitui a nulidade insanável prevista na alínea c) do artigo 119.º do Código de Processo Penal, aplicável “*ex vi*” artº 41.º Dec.Lei nº433/82, de 27.10 (RGCO).

6. Da nulidade da decisão recorrida

Tem razão o Ministério Público quando imputa a decisão sindicada de nulidade insanável.

Efectivamente de acordo com o artº 64º, n.º 2 do RGCO o juiz poderá decidir por despacho quando não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido ou o Ministério Público não se oponham.

Resulta desta norma que o juiz, antes de decidir por despacho, tem que conceder ao arguido e ao Ministério Público, um prazo para que estes, querendo, se possam opor a essa forma de decidir.

Com efeito da conjunção coordenada copulativa «e» utilizada neste n.º 2, resulta, inequivocamente, que estamos perante dois requisitos cumulativos a saber: 1.º O juiz não considera necessária a audiência de julgamento; 2.º O arguido e o Ministério Público não se oponham à decisão do recurso por despacho.

Daqui resulta que o legislador atribuiu ao arguido e ao Ministério Público o direito de submeter a acusação pública a julgamento, mesmo que este se afigure como inútil ao juiz ⁽¹⁾.

Com a realização do julgamento apenas se pretende reforçar as garantias dos vários sujeitos processuais e nomeadamente os direitos de audiência e defesa do arguido no processo contra-ordenacional que constitui garantia assegurada constitucionalmente (artigo 32.º, n.º 10, da Constituição da República Portuguesa)

Assim, estando a possibilidade de decidir o recurso de impugnação judicial, por simples despacho, absolutamente dependente da não oposição do arguido e do Ministério Público a essa forma de decidir, a omissão da audiência do arguido e do Ministério Público para esse efeito, contra o que impõe o n.º 2 do artigo 64.º do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas, conforma a nulidade da alínea c) do artigo 119.º do Código de Processo Penal, e constitui também omissão de uma diligência essencial para a descoberta da verdade, integrando a nulidade processual da alínea d), do n.º 2, do artigo 120º do CPP, a qual, nos termos do artigo 122.º, n.º 1, do mesmo Código, torna inválida a decisão por simples despacho (neste sentido, Simas Santos e Lopes de Sousa, *Contra-Ordenações, Anotações ao Regime Geral*, Vislis Editores, 2ª edição, 2002, pags. 376/377).

Verifica-se pois a nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119.º, bem como a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do art. 120.º, ambos do CPP, o que determina a invalidade da decisão recorrida, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 122.º do mesmo CPP, sempre aplicável *ex vi* da alínea b) do art. 3.º do RGIT e do art. 41.º do RGCO - cf. também neste sentido, os Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 29.10.2014, recurso 1024/14, e de 19.11.2014, recurso 1291/14, ambos in www.dgsi.pt.

O recurso merece, pois, provimento.

7. DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, declarar a nulidade do despacho

recorrido e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, a fim de aí prosseguirem com a notificação da Arguida e do Ministério Público, de harmonia e para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 64.º do RGCO. Sem custas.

Lisboa, 3 de Junho de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Vide Beça Pereira, Regime Geral das Contra-ordenações e das Coimas, Ed. Almedina, pags. 106/107 e também Manuel Simas Santos, Jorge Lopes de Sousa, Contra-ordenações, anotações ao regime Geral, Vislis Editores, pag. 358.

Acórdão de 3 de Junho de 2015.

Assunto:

Provisões. Entidade bancária. Créditos de cobrança duvidosa.

Sumário:

- I — As provisões são fundos destinados a cobrir o risco de cobrança do crédito e, por isso, só são constituídas a partir do momento em que ocorre esse risco. Razão por que também só podem respeitar ao exercício em que se verifica o risco de incobrabilidade, e não ao exercício em que possa ter ocorrido a mora.*
- II — As prestações em mora no mês de Dezembro dos exercícios de 1997, 1998 e 1999 e que foram contabilizadas na conta 28-Crédito e Juros Vencidos no mês de Janeiro do ano seguinte em conformidade com a regra definida no n.º 3 do capítulo VIII do Plano de Contas para o Sistema Bancário aprovado pela Instrução n.º 4/96, de 17 de Junho, do Banco de Portugal, não podem ser levadas em conta na base de cálculo das provisões imputáveis àqueles exercícios de 1997, 1998 e 1999.*

Processo n.º 936/13-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

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

1. A....., S.A., anteriormente designada por A'....., S.A., recorre da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa que apresentou contra o acto de liquidação adicional de IRC referente aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, no montante total de € 28.097,78.

1.1. As alegações do recurso mostram-se rematadas com as seguintes conclusões:

1.^a O presente recurso não contesta a sentença proferida pelo Tribunal *a quo* na parte que diz respeito à tributação autónoma das despesas confidenciais ou não documentadas. Isto é, o recurso está limitado às correções que incidiram sobre as provisões para créditos de cobrança duvidosa.

2.^a Do cumprimento integral do disposto no Aviso n.º 3/95, de 30 de junho, do Banco de Portugal, da alínea d) do n.º 1 do artigo 33º do Código do IRC, bem como do princípio da especialização dos exercícios.

3.^a A A..... é uma instituição financeira de crédito, logo está sujeita à supervisão e disciplina do Banco de Portugal, nomeadamente no que concerne à regulamentação por si emanada em matéria contabilística (vide artigo 115º Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras).

4.^a O Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal teve como objetivo, conforme resulta do seu preâmbulo, fixar um quadro mínimo de referência nas provisões para risco específico de crédito e assegurar que o provisionamento dos ativos das instituições financeiras é efetuado com base em critérios de rigor e de prudência.

5.^a De acordo com o n.º 4 do Aviso n.º 3/95 consideram-se créditos de cobrança duvidosa:

a) *As prestações vincendas* relativas a operações de crédito em que se verifique que as prestações em mora de capital e juros excedem 25% do total do capital em dívida acrescido dos juros vencidos; e

b) As prestações vincendas de todos os créditos concedidos a um mesmo cliente, quando o valor global das prestações em mora de capital e juros relativos a esse mesmo cliente represente pelo menos 25% do total do capital em dívida acrescido dos juros vencidos.

6.^a O n.º 5 do mesmo Aviso n.º 3/95 impõe um nível mínimo de provisionamento dos créditos de cobrança duvidosa correspondente a 50% da percentagem média de cobertura por provisões para crédito vencido relativa ao cliente em questão.

7.^a O correto apuramento do valor do crédito vencido (ou em mora) é essencial à determinação do próprio conceito de crédito de cobrança duvidosa, logo da respetiva provisão a constituir.

8.^a A provisão para créditos de cobrança duvidosa constituída nestes termos constituía a referência adotada pelo legislador fiscal para definir o limite máximo de provisões para créditos de cobrança duvidosa fiscalmente dedutíveis, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 33º do Código do IRC, com a redação à data.

9.^a De um ponto de vista contabilístico, a Recorrente estava obrigada a cumprir as regras previstas no PCSB, aprovado pela Instrução n.º 4/96, de 17 de junho do Banco de Portugal.

10.^a A classe 2 do PCSB tinha em vista incluir todos os valores representativos do conjunto da atividade creditícia das instituições bancárias e financeiras, estando dividida em subcontas, designadamente a *conta 22 - Crédito Interno* e a *conta 28 - Crédito e Juros Vencidos*.

11.^a De acordo com as regras definidas no PCSB, a *conta 22 - Crédito Interno*, incluía “(...) as operações de crédito a favor de residentes, qualquer que seja a sua titulação, mantendo os valores redescontados e os que se encontrem em poder de correspondentes e de outras instituições de crédito para cobrança.”.

12.^a Por seu turno, a *conta 28 - Crédito e juros vencido* incluía o “registo de ativos representativos de dívidas de capital ou de juros, qualquer que seja a sua titulação, que se encontrem por regularizar e cuja transferência das contas originárias para as subcontas deverá obedecer às regras constantes do n.º 4, do Capítulo VII do PCSB.”.

13.^a Assim, de acordo com a alínea i) do n.º 4 do Capítulo VII do PCSB, na redação em vigor à data dos factos, “São transferidos para a *conta 28 - Crédito e juros vencidos* todos os créditos (capital), qualquer que seja a sua titulação, que se encontrem por regularizar decorridos que sejam, no máximo, trinta dias sobre o seu vencimento, sem prejuízo de a instituição poder efectuar a sua transferência logo que entenda que estão esgotadas as possibilidades de uma regularização imediata. Igual enquadramento será dado às prestações de capital contratualmente previstas para períodos futuros mas que, por razões de não cumprimento de uma das prestações (de capital ou de juros) possam, nos termos legais, considerar-se vencidas, e, em relação às quais, existam dívidas quanto à sua cobrabilidade.”.

14.^a Não obstante, contrariamente a esta regra e como bem referem os serviços de inspeção no seu relatório, a Recorrente, à data dos factos, efetuava a passagem da *conta 22 - Crédito Interno*, para a *conta 28 - Crédito de Juros Vencidos* de prestações com uma mora superior a um mês, ou seja, no mês seguinte ao do seu vencimento, o que resulta claro dos factos provados na sentença recorrida.

15.^a Atenta a regra acima exposta relativa à constituição de provisões para cobrança duvidosa e confrontada a mesma com os factos dados como provados, ficou claro que no apuramento da base de cálculo das provisões para cobrança duvidosa a Recorrente incorreu em dois tipos de erros:

a. Por um lado, no denominador o valor do capital em dívida não incluía o valor do capital vencido;

b. Por outro lado, no numerador, o valor das prestações em mora desconsiderava as respeitantes ao mês de dezembro, porquanto só em janeiro as mesmas eram contabilizadas na rubrica relevante.

16.^a Tanto por um motivo, como pelo outro, o referencial sobre o qual haveria de incidir o cálculo das provisões para cobrança duvidosa não se afigurava consentâneo com a legislação em vigor. Não obstante, na decisão recorrida o Tribunal *a quo* entendeu dar apenas relevância ao primeiro dos erros e já não ao segundo, sem que, com o devido respeito, para tal fossem apresentados fundamentos legais atendíveis.

17.^a Neste contexto, conjugando o disposto no Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal com as normas reguladoras do PCSB, aplicável a instituições bancárias e financeiras, temos que as provisões em questão nos presentes autos sempre teriam de ter sido inicialmente calculadas por referência ao valor que, de acordo com as regras aplicáveis, deveria constar da *conta 28 - Crédito e juros vencidos*.

18.^a O argumento que sustentou a decisão do Tribunal *a quo* para desconsiderar a pretensão da Recorrente de ver reconhecido no apuramento da base de cálculo das provisões para cobrança duvidosa o crédito que em dezembro dos exercícios em questão apresentava já mora superior a um mês foi o de que a Recorrente não poderia alterar o seu método de cálculo das provisões para créditos de cobrança duvidosa sob pena de correr o risco de “*pôr em causa toda a base de constituição das provisões realizadas nos anos de 1997, 1998 e 1999*” Este argumento faz tábua rasa de um dos princípios contabilístico-fiscais estruturantes do sistema de apuramento do lucro tributável em sede de IRC.

19.^a As regras norteadoras da constituição de provisões resultam da conjugação do princípio da prudência com o princípio da especialização dos exercícios.

20.^a O n.º 1 do artigo 18º do Código do IRC determina que “Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro, são imputáveis ao período de tributação

em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”.

21.^a Significa isto que a não constituição da provisão num dado exercício (ou, como no caso em apreço nos presentes autos, a sua constituição por valor insuficiente) resulta numa violação deste princípio, na medida em que terá por efeito deslocar para outros exercícios custos pertencentes àquele. Em bom rigor, esta é a consequência direta e imediata para a esfera jurídica da ora Recorrente das conclusões da ação inspetiva e da sentença aqui recorrida.

22.^a Ainda no que diz respeito ao princípio da especialização dos exercícios, destacamos o Acórdão de 25 de junho de 2008 do Supremo Tribunal Administrativo (processo n.º 0291/09): *“O princípio da especialização económica dos exercícios traduz-se justamente em que devem ser considerados como custos de determinado exercício os encargos que economicamente lhe sejam imputáveis, sendo, em consequência, irrelevante o exercício em que se efectua o seu pagamento. Assim, tal princípio, no seu extremo rigor, leva a que só possam ser imputados a cada ano os proveitos e custos nele verificados, independentemente dos respectivos recebimentos e pagamentos”.*

23.^a Por fim, conclui recorrendo ao parecer do Magistrado do Ministério Público: *“Como bem refere o Exmo. Magistrado do Ministério Público, tal n.º 2 não pode cobrir erros contabilísticos ou actos do próprio contribuinte: a norma há-de interpretar-se no sentido de que essa impossibilidade e/ou esse desconhecimento, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que o contribuinte não pode controlar”.*

24.^a O citado Acórdão deixa claro que o princípio da especialização do exercício não é passível de sofrer derrogação em virtude de erros contabilísticos do sujeito passivo, como é o caso de que ora nos ocupamos, mas tão-somente quando os custos ou proveitos que devessem ser imputados a um dado exercício fossem, à data de encerramento das contas, manifestamente imprevisíveis, o que não se verifica aqui.

25.^a Em suma, foi a aplicação das normas e princípios acima citados e mencionados que o Tribunal *a quo* entendeu desconsiderar, sem, contudo, apresentar para tal um suporte legal. De facto, não é compreensível nem de aceitar que se ignorem as consequências tributárias de um erro contabilístico com base no argumento de que é irrelevante fazer constar um determinado custo num ou outro exercício, ou mesmo com base na maior ou menor dificuldade das correções que se impunham levar a cabo para fazer cumprir a lei. Mais se refira, quanto ao primeiro aspeto, que para se concluir pela irrelevância da consideração fiscal de um custo num exercício ou noutro, sempre haveria de se assumir a absoluta equivalência entre os valores postergados, ou seja, a igualdade do valor dos créditos vencidos em dezembro de cada um dos exercícios em comparação com os do exercício seguinte!

26.^a Ora, como se referiu em sede de impugnação judicial, caso fossem observadas as regras legais supra mencionadas sempre seriam de excluir das correções em questão os montantes de € 6.116,89 relativamente ao exercício de 1997, € 15.064,74 em relação a 1998, e € 24.822,54 no tocante a 1999.

27.^a A Autoridade Tributária, ao realizar uma correção parcial nesta matéria a si favorável, desconsiderando outra correção que se impunha nos termos da lei e que era favorável à Recorrente, violou os seus deveres gerais de justiça e imparcialidade, bem como o princípio da verdade material que deve nortear todo o procedimento de inspeção.

28.^a A obrigação da Autoridade Tributária no âmbito das competências que lhe foram legalmente atribuídas e que tem que cumprir no exercício das ações de inspeção que realiza é a de corrigir as situações fiscais do contribuinte, sejam elas tendentes ou não ao aumento da receita do Estado.

29.^a Com efeito, dúvidas não subsistem que a Autoridade Tributária sempre deveria ter corrigido o procedimento adotado pela A' (atual, A.....), ainda que tal correção se revelasse contrária à obtenção de receita. Assim, não poderia a Autoridade Tributária rejeitar a correção sindicada em sede de impugnação pela Recorrente sob pena de violar os princípios acima indicados, princípios estes a que está legalmente adstrita a respeitar e cumprir.

30.^a Em face do exposto, ao contrário do que resulta do aresto ora recorrido, incumbia à própria Autoridade Tributária realizar a correção propugnada pela Recorrente, no estrito cumprimento das normas acima citadas, e ao Tribunal *a quo* reconhecer tal obrigação.

31.^a Com efeito, e sem prescindir, as correções efetuadas pela Autoridade Tributária em cada um dos exercícios aqui em causa teriam necessariamente de dar lugar a correções de sinal contrário nos exercícios subsequentes, de onde resulta um excesso de correções de € 9.547,47 para o ano de 1998, correspondente à correção efetuada ao exercício de 1997, bem como um excesso de € 16.893,13 para 1999, correspondente à correção efetuada ao ano de 1998.

32.^a De igual modo, as correções aludidas darão lugar a uma dedução ao lucro tributável no exercício da redução das provisões, pois as mesmas devem considerar-se como tributadas no exercício em que ocorram, havendo, assim, no caso em apreço, uma antecipação da consideração do custo. Senão vejamos:

33.^a Ao contrário da conclusão apresentada na douta sentença, resulta dos factos provados do aresto recorrido [alínea L) dos factos provados] que: *“A Impugnante efectua a passagem dos montantes*

da conta 22 — Crédito Interno, para conta 28 — crédito de Juros Vencidos no mês seguinte ao do seu vencimento”.

34.^a De facto, não há neste âmbito qualquer mecanismo legal de preclusão ou de cominação que permita fazer correr por conta do contribuinte o risco de divergência da Autoridade Tributária com a legislação fiscal, impondo-se, por conseguinte, que se procedesse, neste contexto, e em qualquer das alternativas configuradas, às correções simétricas.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, com a consequente revogação da sentença recorrida e, nessa medida, a anulação do ato tributário em crise nos termos peticionados, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA!

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso com a seguinte argumentação:

«(...) nos termos da alínea i) do n.º 4 do Capítulo VII do PCSB, na redacção vigente à data, são transferidos para a conta 28 - Crédito e juros vencidos, todos os créditos (capital), qualquer que seja a sua titulação, que se encontrem por regularizar decorridos que sejam, no máximo, trinta dias sobre o seu vencimento, sem prejuízo de a instituição poder efectuar a transferência logo que entenda que estão esgotadas as possibilidades de uma regularização imediata. Igual enquadramento será dado às prestações de capital contratualmente previstas para períodos futuros mas que, por razões de não cumprimento de uma das prestações (de capital ou de juros) possam nos termos legais, considerar-se vencidos, e, em relação às quais existem dúvidas quanto à sua cobrabilidade.

Como resulta do probatório, a recorrente efectua a passagem dos montantes da conta 22 - Crédito Interno, para a conta 28 - Crédito e Juros Vencidos, no mês seguinte ao do seu vencimento.

Assim, no entender da recorrente, não se incluíram no numerador da fracção, para cálculo da percentagem de 25% a que se refere o n.º 4 do Aviso 3/95 do BP, os valores respeitantes às prestações vencidas no mês de Dezembro de cada exercício, pelo que a AT, também deveria ter procedido a esta correcção.

Ressalvado melhor juízo, parece-nos que não assiste razão à recorrente. De facto, como resulta do probatório, a AT, para cálculo da percentagem de 25% a que se refere o n.º 4 do Aviso 3/95 do BP relevou, no numerador da fracção, as prestações vencidas em cada exercício (1997, 1998 e 1999), como tal evidenciadas na contabilidade da recorrente, como parece impor-se em função dos normativos do artigo 34º/1/a) do CIRC e n.º 4/ i) do capítulo VII do PCSB, aceitando, assim, o critério seguido pela recorrente.

Ou seja, a nível de numerador da fracção não houve qualquer correcção, pois não havia desconformidade entre o critério utilizado pela recorrente e a contabilidade, pelo que, salvo melhor juízo, não faz sentido falar em correcção simétrica. // A correcção feita (e que a recorrente não syndica) tem a ver com a omissão no denominador da fracção do capital vencido.

A sentença recorrida não merece, pois censura.»

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

A) A impugnante nos anos de 1997 a 1999 era uma sociedade financeira de aquisição de crédito que incluía no seu objecto social:

- A concessão de crédito directo ao adquirente ou ao fornecedor respectivo ou através de prestação de garantias;

- Desconto de títulos de créditos ou negociação sob qualquer forma, no âmbito das operações referidas em 1);

- Antecipação de fundos sobre créditos de que seja cessionária;

- Emissão de cartões de crédito destinados à aquisição, por ela financiável, de bens ou serviços;

- Prestação de serviços directamente relacionados com as operações referidas em 1), 2), 3) e 4);

- Realização de operações cambiais necessárias ao exercício da sua actividade;

B) A Impugnante foi sujeita a uma inspecção tributária que se iniciou a 15 de Maio de 2001 e terminou a 25 de Outubro de 2001;

C) A inspecção referida em 13) teve por objecto o IRC, IRS, IVA e o Imposto de Selo, referentes aos exercícios de 1997, 1998 e 1999;

D) A Impugnante está abrangida em sede de IRC pelo regime geral de tributação;

E) Finda a Inspeção, foi elaborado a 25 de Outubro de 2001 Relatório de Inspeção Tributário, cujo teor se considera aqui integralmente reproduzido e no qual consta:

“III — Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável.

(...)

III - 1 - Exercício de 1997

III - 1.1. IRC

III - 1.1.1. Provisões do Exercício

III- 1.1.1.1. - Provisões para Cobrança Duvidosa

Para validação da constituição das provisões do exercício, foi-nos fornecido pelo contribuinte um mapa em suporte informático, onde este apurou contrato a contrato os créditos a serem objecto de provisionamento.

Da análise do referido mapa, verificamos que a fórmula para o cálculo da percentagem de 25% prevista no n.º 4 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, não foi efectuada de acordo com o referido Aviso conjugado com os Esclarecimentos emitidos por esta entidade, em 22/12/95 referência n.º 1232/N — DSB, Proc. n.º 601/95/N, esclarecimentos que esses vieram clarificar o modo de cálculo da já mencionada percentagem.

Desta forma, o contribuinte, não cumpriu o estipulado nas alíneas c) e d) do já mencionado Esclarecimento do Banco de Portugal, ou seja, o contribuinte considerou no denominador da razão apenas o valor do capital vincendo acrescido dos juros vencidos e não o valor do capital vincendo acrescido do capital e juros vencidos.

Por este facto, créditos no valor de 22.422.800\$00 (anexo 1), que foram abrangidos por esta provisão, não cumprem as condições previstas no n.º 5 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, uma vez que a fórmula utilizada pelo contribuinte não coincide com a que é imposta nas alíneas c) e d) dos Esclarecimentos ao Aviso 3/95.

Assim, e de acordo com a alínea d) do art.º 33º do CIRC, que remete a constituição de provisões para o Aviso 3/95 do Banco de Portugal, o contribuinte, no exercício de 1997 constituiu uma provisão para Créditos de Cobrança Duvidosa em excesso, no valor de 2.138.323\$00.

III - 1.1.2. Despesas confidenciais e ou não documentadas (artº 41º n.º 1 h) do CIRC)

O contribuinte contabilizou na conta 74002-Combustíveis, senhas de gasolina no valor de 1.000.000\$00.

No sentido de se averiguar quem foi ou foram os beneficiários quem foi ou foram os beneficiários dessas senhas de gasolina solicitamos, à A'..... elementos que nos identificassem esses mesmos beneficiários e os respectivos montantes.

A resposta obtida por parte da empresa foi uma declaração onde exprimem a impossibilidade de fornecer esses elementos no decurso desta inspecção (anexo 2).

Perante esta situação e uma vez que estas despesas se encontram indevidamente documentadas, não são aceites fiscalmente como custo, nos termos da alínea h) do nº1 do art.º 41º do CIRC, estando também sujeitas a tributação autónoma à taxa de 30% prevista no D. L. 192/90 de 9/06.

Como no acréscimo efectuado na linha 23 do Q.17 da declaração mod. 22 já foram acrescidas 20% das despesas com combustíveis, nas quais estão incluídas as referidas senhas de gasolina, procedemos ao acréscimo de apenas 800.000\$00 ao Lucro Tributável, que corresponde a 80% do valor das já mencionada senhas.

Procedemos nos termos do DL. 192/90 de 9/06 à tributação autónoma desta despesa à taxa de 30% no valor de 300.000\$00.

(...)

III – 2 - Exercício de 1998

III - 2.1. - IRC

III - 2.1.1 - Provisões do Exercício

III - 2.1.1.1.- Provisões para Cobrança Duvidosa

Para validação da constituição das provisões do exercício, foi-nos fornecido pelo contribuinte um mapa em suporte informático, onde este apurou contrato a contrato os créditos a serem objecto de provisionamento.

Da análise do referido mapa, verificamos que a fórmula para o cálculo da percentagem de 25% prevista no n.º 4 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, não foi efectuada de acordo com o referido Aviso conjugado com os esclarecimentos emitidos por esta entidade, em 22/12/95 referência n.º 1232/N - DSB, Proc. n.º 601/95/N esclarecimentos que esses vieram clarificar o modo de cálculo da já mencionada percentagem.

Desta forma, o contribuinte, não cumpriu o estipulado o estipulado nas alíneas c) e d) do já mencionado Esclarecimento do Banco de Portugal, ou seja o contribuinte considerou no denominador da razão apenas o valor do capital vincendo acrescido dos juros vencidos, e não o valor do capital vincendo acrescido do capital e juros vencidos.

Por este facto, créditos no valor de 22.484.986\$00 (anexo 4), que foram abrangidos por esta provisão, não cumprem as condições previstas no n.º 5 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, uma vez que a fórmula utilizada pelo contribuinte não coincide com a que é imposta nas alíneas c) e d) dos Esclarecimentos ao Aviso 3/95.

Assim, e de acordo com a alínea d) do art.º 33º do CIRC, que remete a constituição de provisões para o Aviso 3/95 do Banco de Portugal, o contribuinte, no exercício de 1998, constituiu uma provisão para Créditos de Cobrança Duvidosa em excesso, no valor de 3.611.618\$00.

III - 2.1.2 - Despesas confidenciais e ou não documentadas (art.º 41 n.º 1 h) do CIRC)

O contribuinte contabilizou na conta 74002-Combustíveis, senhas de gasolina no valor de 1.000.000\$00.

No sentido de se averiguar quem foi ou foram os beneficiários dessas senhas de gasolina solicitamos, à A'..... elementos que nos identificassem esses mesmos beneficiários e os respectivos montantes. A resposta obtida por parte da empresa foi uma declaração onde exprimem a impossibilidade de fornecer esses elementos no decurso desta inspecção (anexo 2).

Perante esta situação e zona vez que estas despesas se encontram indevidamente documentadas, não são aceites fiscalmente como custo, nos termos da alínea h) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC, estando também sujeitas a tributação autónoma à taxa de 30% prevista no D.L. 192/90 de 9/06.

Como no acréscimo efectuado na linha 23 do Q.17 da declaração mod. 22 já foram acrescidas 20% das despesas com combustíveis, nas quais estão incluídas as referidas senhas de gasolina, procedemos ao acréscimo de apenas 800.000\$00 ao Lucro Tributável, que corresponde a 80% do valor das já mencionada senhas.

Procedemos nos termos do DL. 192/90 de 09/06 à tributação autónoma desta despesa à taxa de 30% no valor de 300.000\$00.

(...)

III - 3 - Exercício de 1999

III - 3.1.1 - IRC

III - 3.1.1 - Provisões do exercício

III - 3.

2.1 - Provisões para Cobrança Duvidosa

Para validação da constituição das provisões do exercício, foi-nos fornecido pelo contribuinte um mapa em suporte informático, onde este apurou contrato a contrato os créditos a serem objecto provisionamento.

Da análise do referido mapa, verificamos que a fórmula para o cálculo da percentagem de 25% prevista no n.º 4 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal não foi efectuada de acordo com o referido Aviso conjugado com os esclarecimentos emitidos por esta entidade, em 22/12/95 referência n.º 1232/N — DSB, Proc. n.º 601/95/N esclarecimentos que esses vieram clarificar o modo de cálculo da já mencionada percentagem.

Desta forma, o contribuinte não cumpriu o estipulado nas alíneas c) e d) do já mencionado Esclarecimento do Banco de Portugal, ou seja o contribuinte considerou no denominador da razão apenas o valor do capital vincendo acrescido dos juros vencidos e não o valor do capital vincendo acrescido do capital e juros vencidos.

Por este facto, créditos no valor de 31.261.358\$00 (anexo 6), que foram abrangidos por esta provisão, não cumprem as condições previstas no nº5 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, uma vez que a fórmula utilizada pelo contribuinte não coincide com a que é imposta nas alíneas c) e d) dos Esclarecimentos ao Aviso 3/95.

Assim, e de acordo com a alínea d) do art.º 33º do CIRC, que remete a constituição de provisões para o Aviso 3/95 do Banco de Portugal, o contribuinte, no exercício de 1999, constitui uma provisão para Créditos de Cobrança Duvidosa em excesso, no valor de 6.249.990\$00.

I - 2.3.1.2 - Despesas confidenciais e ou não documentadas (artº 41 n.º 1 h) do CIRC)

O contribuinte contabilizou na conta 74002-Combustíveis, senhas de gasolina no valor de 1.000.000\$00.

No sentido de se averiguar quem foi ou foram os beneficiários dessas senhas de gasolina solicitamos, à A'..... elementos que nos identificassem esses mesmos beneficiários e os respectivos montantes.

A resposta obtida por parte da empresa foi uma declaração onde exprimem a impossibilidade de fornecer esses elementos no decurso desta inspecção (anexo 2).

Perante esta situação e uma vez que estas despesas se encontram indevidamente documentadas, não são aceites fiscalmente como custo, nos termos da alínea h) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC, estando também sujeitas a tributação autónoma à taxa de 32% prevista no D.L. 192/90 de 9/06.

Como no acréscimo efectuado na linha 221 do Q.17 da declaração mod. 22 já foram acrescidas 20% das despesas com combustíveis, nas quais estão incluídas as referidas senhas de gasolina, procedemos ao acréscimo de apenas 800.000\$00 ao Lucro Tributável, que corresponde a 80% do valor das já mencionada senhas.

Procedemos nos termos do D.L. 192/90 de 9/06 à tributação autónoma desta despesa à taxa de 32% no valor de 320.000\$00.

F) A Impugnante foi notificada para exercer o seu direito de audição prévia;

G) A Impugnante exerceu o seu direito de audição prévia a 12 de Outubro de 2001, cujo teor se considera aqui integralmente reproduzido;

H) Na sequência do Relatório foi a Impugnante notificada das liquidações de IRC impugnadas;

I) A Impugnante apresentou reclamação graciosa a 14 de Janeiro de 2002 — cfr. fls. 02 do processo de reclamação;

J) A 16 de Janeiro de 2006 foi proferido despacho a deferir parcialmente a reclamação graciosa, despacho esse que se considera aqui integralmente reproduzido — cfr. fls. 171 do processo de reclamação;

K) A Impugnante foi notificada a 6 de Fevereiro de 2006 do deferimento parcial da reclamação — cfr. fls. 187v do processo de reclamação;

L) A Impugnante efectua a passagem dos montantes da conta 22 — Crédito Interno, para a conta 28 — crédito de Juros Vencidos no mês seguinte ao do seu vencimento;

M) Os presentes autos deram entrada a 03 de Março de 2006.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que apreciou a legalidade dos actos de liquidação adicional de IRC referentes aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, que brotaram de correcção que, na sequência de procedimento inspectivo, a Administração Tributária (AT) introduziu no cálculo das provisões para créditos de cobrança duvidosa que a entidade bancária impugnante contabilizou nesses exercícios, correcção que gerou a redução dos respectivos montantes provisionados

Segundo a fundamentação enunciada pela AT, a impugnante incorreu em erro no preenchimento da fórmula de cálculo da percentagem de 25% prevista no n.º 4 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, mais precisamente em erro no valor que incluiu no *denominador* da fórmula, tendo desrespeitado o Aviso e os Esclarecimentos que esse Banco emitiu para clarificar o modo de cálculo da percentagem ao deixar de englobar no *denominador* o valor do capital. «*Desta forma, o contribuinte, não cumpriu o estipulado nas alíneas c) e d) do já mencionado Esclarecimento do Banco de Portugal, ou seja, o contribuinte considerou no denominador apenas o valor do capital vincendo acrescido dos juros vencidos e não o valor do capital vincendo acrescido do capital e juros vencidos. Por este facto, créditos no valor de (...), que foram abrangidos por esta provisão, não cumprem as condições previstas no n.º 5 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, uma vez que a fórmula utilizada pelo contribuinte não coincide com a que é imposta nas alíneas c) e d) dos Esclarecimentos ao Aviso 3/95*», razão porque nos exercícios em causa a impugnante «*constitui uma provisão para Créditos de Cobrança Duvidosa em excesso*».

No processo de impugnação judicial, a impugnante não questiona (antes reconhece) a justeza da correcção introduzida. Do que se queixa é da ausência de uma outra correcção, isto é, da falta de correcção pela AT de outro erro cometido pela impugnante, agora no *numerador* da fracção, de modo a que seja aí englobado o valor das prestações em mora com referência ao mês de Dezembro de cada exercício, valor que só contabilizava no mês de Janeiro do ano seguinte, pois efetuava a passagem dos montantes da *conta 22-Crédito Interno* para a *conta 28-Crédito de Juros Vencidos* apenas no mês seguinte ao do seu vencimento. E sustenta que impedia sobre a AT o dever de proceder a esta correcção para aferir do montante das provisões em conformidade com a lei, bem como de proceder a correcções simétricas nos vários exercícios e à inerente redução do lucro tributável.

A sentença não acolheu a sua tese, aduzindo a seguinte argumentação:

«*(...) na reclamação graciosa apresentada e na petição inicial apresentada a Impugnante alega que faltava incluir no numerador da fracção os valores respeitantes às fracções vencidas no mês de Dezembro dos três anos em questão.*

Como resulta dos factos considerados provados, a Impugnante efectua a passagem dos montantes da conta 22 - Crédito Interno, para a conta 28 - Crédito de Juros Vencidos, no mês seguinte ao do seu vencimento. Assim sendo, tal opção — alegada pela Impugnante como de ordem meramente prática — de acordo com o entendimento da Impugnante faz com não se inclua no numerador da fracção os valores respeitantes às prestações vencidas no mês de Dezembro de cada ano.

Ora, do que se conclui do alegado pela Impugnante é que as prestações vencidas no mês de Dezembro de cada ano são contabilizadas em Janeiro do ano subsequente. Não alega a Impugnante que tais prestações não se encontram imputadas no mês subsequente e, sequentemente, nenhuma prova foi junta aos autos nesse sentido.

Mostra-se, assim, que a opção da Impugnante por tal passagem dos montantes da conta 22 - Crédito Interno, para a conta 28 - Crédito de Juros Vencidos só a si é imputável, sendo forçoso concluir que uma vez que a Administração Tributária aceitou tal tratamento, nenhuma crítica há a fazer ao seu entendimento, uma vez que não pode a Impugnante vir alterar o critério que utilizou “correndo o risco de pôr em causa toda a base de constituição das provisões realizadas nos anos de 1997, 1998 e 1999” e não podendo este Tribunal, por absoluta falta de prova (e até mesmo alegação) concluir que os montantes de juros vencidos não foram imputados na contabilidade no mês subsequente (Dezembro para Janeiro do ano seguinte).

Assim sendo, quanto a esta parte improcede a Impugnação.»

Insurge-se a impugnante, ora recorrente, contra o assim decidido, insistindo que incorreu em dois tipos de erro na aplicação da fórmula de cálculo das provisões para cobrança duvidosa, e não num só (cfr., essencialmente a conclusão 15ª do recurso), tendo a AT, ao deixar de atentar e corrigir este segundo erro, violado os deveres gerais de justiça e de imparcialidade, bem como o princípio da verdade material que deve nortear todo o procedimento de inspeção.

Em suma, na sua óptica, para o correcto apuramento da base de cálculo das provisões há que incluir, no *numerador*, o valor das prestações em mora no mês de Dezembro de cada exercício, valor que, por erro seu, só no mês de Janeiro do exercício seguinte contabilizava na conta 28. Advoga que a perpetuação desse erro, por falta de correcção pela AT, viola as regras contidas no Aviso n.º 3/95 e no Plano de Contas para o Sistema Bancário aprovado pela Instrução n.º 4/96, de 17 de Junho, ambos do Banco de Portugal, e compromete os princípios da prudência e da especialização de exercícios.

A questão que se coloca neste recurso é, pois, a de saber se perante a fórmula de cálculo das provisões para créditos de cobrança duvidosa com referência aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, determinadas à luz das injunções contidas no Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, tinham as prestações vencidas em Dezembro de cada ano de ser forçosamente levadas ao numerador da fracção. O que passa por saber se a impugnante incorreu no erro que invoca (de proceder à passagem dos montantes da conta 22-*Crédito Interno* para a conta 28-*Crédito e Juros Vencidos*, apenas no mês seguinte ao do vencimento do crédito), e, no caso afirmativo, se a AT estava obrigada a efectuar a correcção.

Vejamos.

Na consideração do rigor e da prudência que deve conformar a actividade das instituições de crédito e sociedades financeiras, o Banco de Portugal ditou, no Aviso n.º 3/95 de 30 de Junho, «*um quadro mínimo de referência*» em matéria de provisões dessas instituições, a observar obrigatoriamente nas situações que enumera e nos termos e condições que define – cfr. preâmbulo e artigo 1º do diploma.

Neste enquadramento, o artigo 1º, alínea a), do Aviso n.º 3/95, impõe que as referidas instituições constituam provisões para risco específico de crédito, e o artigo 2º aduz que «*As provisões para risco específico de crédito devem ser constituídas para crédito vencido e para outros créditos de cobrança duvidosa.*».

Quanto a *créditos vencidos*, o artigo 3º classifica o risco em função do tempo decorrido após o vencimento, estabelecendo a percentagem de crédito que, em cada caso, deve ser considerada na provisão. Quanto a *créditos ainda não vencidos* a que o artigo 4º faz corresponder «*As prestações vincendas relativas a operações de crédito em que se verifique que as prestações em mora de capital e juros excedem 25% do total do capital em dívida acrescido dos juros vencidos*» [al. a)] e «*As prestações vincendas de todos os créditos concedidos a um mesmo cliente, quando o valor global das prestações em mora de capital e juros relativos a esse mesmo cliente represente pelo menos 25% do total do capital em dívida acrescido dos juros vencidos*» [al. b)], diz o artigo 5º, n.º 1, que eles devem ser provisionados a uma percentagem não inferior a 50% da percentagem média de cobertura por provisões para crédito vencido relativa ao cliente em questão.

Relativamente ao artigo 4º deste Aviso n.º 3/95, esclareceu ainda o Banco de Portugal, através da carta-circular n.º 37/96/DSB, de 31/10/1996, que «*A verificação de que, relativamente a um cliente, as prestações ainda não vencidas devem ser consideradas como créditos de cobrança duvidosa baseia-se na qualidade do cliente, sendo esta avaliada, para efeitos daquele Aviso, pela percentagem de crédito e juros vencidos face ao total do capital em dívida acrescido dos juros vencidos e, portanto, independentemente do tratamento contabilístico que tenha sido dado àqueles valores.*».

Ademais, o Banco de Portugal aprovou, pela Instrução n.º 4/96, de 17 de Junho, o Plano de Contas para o Sistema Bancário (PCSB), que contém um conjunto de regras de natureza contabilística a observar pelas mesmas instituições.

No capítulo IV, o PCSB define as contas e subcontas respeitantes a «*todos os valores representativos do conjunto da actividade creditícia, as aplicações em títulos que não sejam imobilizações financeiras e, ainda, outras aplicações decorrentes da actividade bancária*», e estabelece que a *conta 22-Crédito Interno* «*Inclui as operações de crédito a favor de residentes, qualquer que seja a sua titulação. Mantém-se nesta conta os valores redescontados e os que se encontrem em poder de correspondentes e de outras instituições de crédito para cobrança. (...)*», enquanto a *conta 28-Crédito e Juros Vencidos* se destina ao «*Registo de activos representativos de dívidas de capital ou de juros, qualquer que seja a sua titulação, que se encontrem por regularizar e cuja transferência das contas originárias para as subcontas a seguir indicadas deverá obedecer às regras constantes do n.º 3, do CAP.*».

Por seu turno, a alínea i) do n.º 3 do capítulo VIII determina que «*São transferidos para a conta “28 - Crédito e juros vencidos” todos os créditos (capital), qualquer que seja a sua titulação, que se encontrem por regularizar decorridos que sejam, no máximo, trinta dias sobre o seu vencimento, sem prejuízo de a instituição poder efectuar a sua transferência logo que entenda que estão esgotadas as possibilidades de uma regularização imediata. Igual enquadramento será dado às prestações de capital contratualmente previstas para períodos futuros mas que, por razões de não cumprimento de uma das prestações (de capital ou de juros) possam, nos termos legais, considerar-se vencidas, e, em relação às quais, existam dívidas quanto à sua cobrabilidade.*».

Resulta do exposto que as instituições bancárias têm de transferir da *conta 22* para a *conta 28* todos os créditos que não sejam regularizados no prazo máximo de trinta dias a contar do seu vencimento, sem embargo de a transferência poder ocorrer logo que a instituição conclua pela impossibilidade da sua imediata regularização, e que, nos termos do que dispõem os artigos 1º, alínea a), e 2º do Aviso n.º 3/95,

estão obrigadas a constituir provisões para o crédito vencido e para o crédito de cobrança duvidosa referido no art. 4º nos moldes definidos nos artigos 3º e 5º do mesmo aviso, respectivamente.

Ora, visando as provisões acautelar os riscos de cobrança do crédito, e tendo de constar da *conta 28* todos os créditos que se encontram por regularizar nos termos constantes do n.º 3 do capítulo VIII do PCSB, torna-se evidente que é a partir dos créditos inscritos nessa *conta 28* que se procederá à determinação das concretas provisões a constituir nos moldes fixados nos artigos 3º e 5º do Aviso n.º 3/95.

Nesta medida, a correcta contabilização dos créditos constitui um mecanismo essencial na concretização dos princípios do rigor e da prudência assinalados no referido Aviso n.º 3/95.

Ora, a regra contabilística contida alínea i) do n.º 3 do capítulo VIII do PCSB, que impõe literalmente que no prazo máximo de trinta dias a contar do vencimento sem que se mostre regularizado, o crédito passe a figurar na *conta 28-Créditos e Juros Vencidos*, confere também à instituição bancária a faculdade de transferir o crédito para essa conta logo que conclua pela impossibilidade da sua imediata regularização. O que significa que esse marco de trinta dias a contar do vencimento é um prazo limite que, de modo algum, impede a instituição de inscrever o crédito na *conta 28* antes do seu decurso.

Na verdade, o que se retira da norma é que o crédito pode ser incluído na *conta 28* antes do decurso do prazo de trinta dias sobre o seu vencimento, por opção da instituição, ante avaliação subjectiva no sentido de que ele não é passível de imediata regularização; fora dessa circunstância, caso a instituição entenda que não deve fazer uso dessa faculdade, a inclusão impõe-se objectivamente, pelo mero decurso do prazo máximo fixado.

Quer isto dizer, em última análise, que se concluir que o crédito é insusceptível de regularização imediata, a instituição poderá, se o entender, inscrevê-lo logo na *conta 28*, evidenciando-o, também logo, na contabilidade como crédito não regularizado para o efeito de constituir a necessária provisão.

Ora, no caso vertente, é incontroverso que a recorrente entendeu transferir os créditos da *conta 22* para a *conta 28* no mês seguinte ao do seu vencimento, evidenciando então nesta conta os créditos que considerou serem de cobrança duvidosa e que estava obrigada a aprovisionar por determinação do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal. E era a quanto estava obrigada face à injunção contida na alínea i) do n.º 3 do capítulo VIII do PCSB.

Com efeito, como se deixou explicado, a transferência do crédito para essa conta em momento anterior constituía, não uma obrigação, mas uma faculdade de que ela podia fazer uso logo que entendesse não ser possível a imediata regularização desses créditos. Não foi essa, todavia, a opção da recorrente, que, no seu arbítrio, decidiu proceder à transferência dos créditos para a conta 28 no mês seguinte ao do seu vencimento, nos termos definidos na 1ª parte da alínea i) do n.º 3 do capítulo VIII do PCSB, e, por conseguinte, em plena consonância com as normas de contabilidade que lhe eram legalmente impostas.

É certo que, ao adoptar este procedimento contabilístico, os créditos que fazia transportar para a conta 28 no mês de Janeiro já se tinham vencido no exercício anterior. Todavia, esta circunstância não contende nem com o princípio da especialização dos exercícios consagrado no art. 18º do CIRC, nem com a obrigação de provisionamento que emana do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, desde logo porque as provisões são fundos destinados a cobrir o risco de cobrança do crédito, e, por conseguinte, só são constituídas a partir do momento em que ocorre esse risco. E, nesta circunstância, as provisões só podem respeitar ao exercício em que se verifica esse risco de incobrabilidade, e não ao exercício em que possa ter ocorrido a mora.

Daí que, como se deixou dito no acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 30/04/2003, no processo n.º 0101/03, *«tudo está em saber em que exercício a incobrabilidade foi constatada e isso reflectido na contabilidade da recorrida. Sendo que tal exercício não tem, necessariamente, que coincidir com aquele em que os créditos entraram em mora (...)»*.

Torna-se, pois, claro que as provisões em causa, correspondentes aos créditos e juros vencidos, evidenciados na contabilidade do mês de Janeiro e reportados às prestações que caíram em mora no precedente mês de Dezembro, têm de respeitar ao exercício em que tais créditos passaram a figurar na rubrica dos créditos e juros vencidos.

Consequentemente, as prestações em mora nos meses de Dezembro de 1997, 1998 e 1999, contabilizadas na *conta 28-Crédito e Juros Vencidos* nos seguintes meses de Janeiro, de harmonia a regra definida no n.º 3 do capítulo VIII do PCSB, não podem ser levadas em conta no cálculo das provisões imputáveis aos exercícios de 1997, 1998 e 1999.

E, nesta circunstância, não ocorre, quanto aos ditos exercícios, o erro que a recorrente identifica na conclusão 15ª/b das alegações de recurso, e, por conseguinte, também não há que proceder às correcções na liquidação do IRC que a Recorrente por via dele propugna.

Não se verificando o invocado segundo erro, não podia a AT fazer qualquer correcção no *numerador* da fracção. Ou, como bem refere o Exmº Magistrado do Ministério Público no parecer acima transcrito, a nível de *numerador* não houve qualquer correcção porque não existia desconformidade entre o critério utilizado pela recorrente e a sua contabilidade, não fazendo sentido invocar a correcção

efectuada pela AT no *denominador* da fórmula (cuja legalidade não é questionada) para pedir uma correcção no *numerador* que nada de “simétrica” tem com aquela.

Por conseguinte, o recurso não pode obter provimento.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 3 de Junho de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 3 de Junho de 2015.

Assunto:

IVA. Locação Financeira. Leasing. Cálculo do pro-rata.

Sumário:

- I — Por Acórdão de 10.07.2014, proferido no processo C-183/13 considerou o TJUE que os Estados-Membros em circunstâncias como as do referido processo, podem obrigar um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*
- II — Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, cuja doutrina é inteiramente aplicável ao caso em apreço, por serem idênticos os pressupostos de facto e de direito, deve ser considerada a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos.*
- III — Considerando que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão deste aspecto jurídico da causa, há que revogar, nesta medida, a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que a sentença seja substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.*

Processo n.º 970/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banco A..., S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, veio recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 19 de Setembro de 2012, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo Banco A....., S.A., melhor identificados nos autos, contra a autoliquidação de IVA de 2010, no montante total de €1.416.260,79.

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

«I - O *thema decidendum*, assenta em saber se o procedimento preconizado pela Administração Tributária e Aduaneira (doravante AT), nos termos do art. 23.º do CIVA, não violou as normas comunitárias ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do pro rata não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua actividade de locação financeira e, se a interpretação dada pela AT fere a legislação comunitária, designadamente a Sexta Directiva e a Directiva do IVA.

II - Em sede de IVA é um sujeito passivo desenvolve operações isentas, nos termos do disposto no art. 9.º, n.º 27 do CIVA, nomeadamente, a concessão de financiamentos de crédito para a aquisição de imóveis, automóveis e ao consumo e operações sujeitas, nas quais se incluem as relativas à locação financeira mobiliária, como o leasing e o ALD financeiro.

III - Para efeitos de IVA, o ora Impugnante utiliza o método de afectação real, nas operações de locação financeira, nomeadamente leasing e o ALD (conferem direito à dedução), e recuperam integralmente o imposto suportado, e o método do pro rata nas denominadas despesas comuns (bens e serviços indistintamente utilizados a jusante em operações sujeitas com e sem direito à dedução de IVA).

IV - Na declaração periódica de IVA de Dezembro de 2010, na determinação do cálculo do pro rata, optou por aplicar o critério imposto pela AT, ou seja, desconsideraram as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira bem como os valores de alienação/abate por destruição de bens locados, quer no numerador quer no denominador da fracção, apurando, assim, uma percentagem de dedução de 24%, que originou uma dedução de IVA naqueles períodos de € 772.505,88, e não o valor de € 2.188.766,67, como se tivesse aplicado o critério por si defendido (percentagem de 68%).

V - No caso em apreço, pretende-se saber se o valor da amortização financeira, das rendas, da locação financeira se incluem ou não no cálculo do pro rata.

VI - À questão formulada, a Fazenda dirá que não porque:

a) Para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, o valor tributável consiste no valor da renda recebida ou a receber do locatário;

b) Seguindo o método da afectação real, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respectivos bens será totalmente dedutível.

VII - c) Quanto ao critério a utilizar na repartição dos custos comuns, na impossibilidade de adopção de um critério mais objectivo, poderá ser utilizada a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito a dedução) para determinar ou estimar a afectação dos inputs aos dois tipos de operações;

d) No entanto, no cálculo da referida proporção deverá considerar-se apenas o valor que excede o valor dos custos específicos utilizados nas operações tributadas, já que, através da aplicação do método de afectação real aqueles custos são directamente imputados e o respectivo IVA é integralmente dedutível;

e) A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

VIII - Nestes termos, pode-se concluir que no cálculo da percentagem de dedução apenas poderá ser considerado o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de leasing ou de ALD, desde que a utilização do método de afectação real não se mostre exequível.

IX - Atendendo a que se trata do cálculo do IVA dedutível relativamente a bens de utilização mista cuja afectação não se mostrou viável, teremos de concordar com a interpretação dada, no sentido de ser determinada uma proporção entre os dois tipos de operações, de forma a determinar o mais aproximadamente possível, a afectação dos inputs aos dois tipos de operações.

X - Porém, ter-se-á de ressaltar a questão que não estamos no âmbito de aplicação do art. 23º, n.º 4, do CIVA, mas sim no apuramento do imposto dedutível mediante a aplicação de um pro rata específico, uma vez que previamente o método utilizado fora o da afectação real.

XI - Assim, a solução não poderia ser outra senão a de apenas incluir no cálculo da percentagem de dedução o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividades em causa já que, em relação a esses custos, a afectação real não se mostrava viável.

XII - Se a solução fosse outra, a impugnante obteria uma vantagem injustificada ao deduzir indevidamente uma parte do IVA que já fora deduzido quando da afectação real, feita previamente.

XIII - A solução preconizada é a que mais se aproxima da neutralidade e a que melhor se ajusta à redacção do art. 23º, do CIVA, que como se constatou não fere o art. 174.º, da Directiva IVA.

XIV - atendendo a que os contratos de locação financeira são distintos entre si, pois os de ALD configuram-se como contratos de locação venda, uma vez que o locatário adquire a propriedade do bem na última prestação paga, em que existe uma transferência da propriedade; enquanto que no contrato de locação financeira o locador-proprietário não tem a intenção de usar o bem, de correr os riscos próprios do proprietário, nomeadamente o risco económico de não rentabilidade de coisa e do seu perecimento. O locador proprietário quer que o bem seja usado, com a assunção integral do risco, pelo utente.

XVII - Por outro lado, na cedência de crédito o que entra no cálculo do pro rata é o juro e não o capital, pelo que na amortização financeira só se poderá considerar o juro e não a amortização do capital.

XVIII - E, como se disse, a sentença assentou num pressuposto erróneo de qualificação da norma jurídica, pois como se tem demonstrado unicamente os juros poderão fazer parte do denominador da fracção pois só estes são a relação entre prestação e benefício e não a amortização.

XIX - Sendo a questão controvertida suscitada polémica para a banca e não tendo sido a questão tratada directamente pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, suscita-se a questão prejudicial no sentido de se saber se para o cálculo do pro rata, no caso do leasing e do ALD, uma vez que na aquisição o IVA suportado foi liquidado e deduzido, ou seja, através do contrato de financiamento, se para o cálculo do pro rata, no contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, se a renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena para o denominador do pro rata ou se, ao invés, deve ser considerado unicamente os juros, pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.

XX - A questão suscitada prende-se com a neutralidade do IVA, com o princípio da igualdade, é que se a actividade bancária poderá deduzir o IVA suportado pela afectação real nas amortizações financeiras e por sua vez, de novo, pelo contrato de locação financeira através das rendas, está efectivamente a deduzir duas vezes o mesmo imposto para o mesmo bem, ou seja, existe uma duplicação de imposto, o que prejudica a Fazenda Pública, pois obtém uma percentagem de pro rata superior à devida. Ao passo que, se só puder deduzir o IVA contido nos juros, já não existe a duplicação de imposto nem a Fazenda será prejudicada, mantendo-se a neutralidade do imposto do IVA

XXI - Assim, a douda sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, é convencimento da Fazenda Pública que incorreu em erro de julgamento em clara e manifesta violação da interpretação das normas constantes do CIVA e, das normas quer da Sexta Directiva, quer da Directiva do IVA, nos artigos 16.º e 23.º do CIVA, 13 B e 19.º da Sexta Directiva e art. 174.º da Directiva do IVA, o que levou a que o princípio da neutralidade, na vertente de princípio da igualdade fosse violado.»

2 – A recorrida apresentou as suas contra alegações defendendo a manutenção da douda sentença, nos seguintes termos:

«I. A sentença recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos dados por provados, razão pela qual deverá ser mantida na ordem jurídica.

II. Ao contrário do alegado pela AT, no cálculo do pro rata não só devem ser incluídos os juros e outros proveitos, como também o montante correspondente à aludida amortização financeira, independentemente deste último constituir, ou não, um “proveito” na esfera do locador.

III. A locação financeira (Leasing e ALD Financeiro) constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA, sendo uma operação tributável nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA.

IV. Não há, por isso, para efeitos de sujeição a IVA — e consequentemente para efeitos de dedução —, lugar qualquer fraccionamento da renda, porquanto a distinção entre capital e juro nas operações de leasing e de ALD, que a AT vem defender nas suas alegações apenas tem o seu domínio de aplicação nas normas contabilísticas e na determinação do lucro tributável em IRC.

V. A contraprestação pela prestação de serviços realizada ao abrigo de um contrato de locação financeira (independentemente da natureza que a mesma assuma) é, incontestavelmente, a renda, sendo esta uma só e estando assim a sua totalidade sujeita a IVA.

VI. Ora, se, para efeitos de sujeição a IVA, a renda é toda ela vista como contrapartida pela prestação de serviços efectuada no âmbito dos contratos de locação financeira — impondo ao A..... a obrigação de liquidar o IVA, e posterior entrega ao Estado, sobre a totalidade das rendas emitidas ao abrigo dos contratos de locação financeira —, não se descortina como pode a AT pretender desconsiderá-la para efeitos de cálculo do pro rata.

VII. A utilização de um outro método no cálculo de percentagem de dedução consistente na aplicação de cálculo de volume de negócios específico para as instituições financeiras no âmbito de procedimento de controlo de operações de concentração de empresas a nível comunitário não poderá ser aplicável à determinação do cálculo do pro rata.

VIII. Não há fundamento legal para que o montante total das aludidas rendas não seja considerado no cálculo do pro rata e, portanto, não esteja integralmente compreendida no volume de negócios, ou seja, no montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar à dedução (numerador) e no montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo que dêem ou não lugar à dedução (denominador).

IX. Não é atribuída à AT, quer na Directiva do IVA quer na diploma que procedeu à sua transposição para o ordenamento jurídico nacional (CIVA), quaisquer prerrogativas específicas destinadas à alteração do modo de cálculo da percentagem de dedução do IVA autorizada para os bens de utilização mista, ou seja, relativamente aos custos comuns que não puderam ser atribuídos por critérios objectivos aos dois grupos de operações, tributadas e isentas, do sujeito passivo.

X. Qualquer interpretação no sentido de que a AT se encontra autorizada a conformar o método de cálculo do pro rata violaria os princípios subjacentes à mecânica do IVA e, consequentemente, a Directiva do IVA, porquanto «(...) de modo algum se poderá retirar do disposto no n.º 4 do art.º 23.º do CIVA que no cálculo da pro rata deverá ser expurgado do montante da renda a parte respeitante à amortização do capital. A letra da lei simplesmente não comporta tal interpretação» (cfr. pág. 25 da sentença).»

3 – O recurso foi interposto no TCA Sul o qual, por acórdão exarado a fls. 726 e segts dos autos, se declarou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do mesmo por considerar que tem por fundamento, exclusivamente, matéria de direito, sendo competente para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

4 - O Exmº Procurador Geral Adjunto junto deste Tribunal a fls. 740 verso, remeteu para o parecer proferido pela procuradora da República do Tribunal Tributário de Lisboa a fls. 465 e seguintes dos autos, a qual se pronunciara no sentido de ser deferido o pedido de reenvio prejudicial ao TJUE solicitada pela impugnante a fls. 117.

5. Por requerimento junto a fls. 776 e segs. a recorrida, tendo tomado conhecimento do Acórdão do TJUE proferido no processo C-183/83, veio alegar que tal Acórdão não prejudica o entendimento acolhido na sentença recorrida de que «*A Directiva permite que os Estados possam adoptar algumas medidas em matéria de dedução, tal como resulta do seu artigo 173.º 2, no entanto não se conferem poderes para modificar a composição do numerador ou denominador do pro rata. O artigo 23.º, 2 e n.º 3 do CIVA atribui poderes à A. T. para impor condições especiais em matéria de dedução, mas tão-somente quando o que está em causa é método da afectação real, e não quando o que está em causa é a aplicação do pro rata.*»

6 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

7- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) *O A..... foi constituído por escritura pública outorgada em Dezembro de 1996, na altura com a denominação social de B....., S.A., tendo por objecto social a «realização de operações bancárias e financeiras e prestação de serviços conexos», designadamente a concessão de crédito ao consumo e a locação financeira (cfr. certidão permanente do registo comercial e doc. n.º 16, a fls. 168 a 205 dos autos).*

B) *Para efeitos de IVA, o A..... está enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desenvolvendo operações relativas à locação financeira mobiliária (Leasing e Aluguer de Longa Duração) e operações de concessão de financiamentos de crédito para a aquisição de imóveis, automóveis e ao consumo (cfr. docs. n.ºs 16 a 18, a fls. 168 e ss dos autos).*

C) *Em termos de volume de facturação, o Leasing e o ALD Financeiro ascenderam, em 2010, ao montante de € 264.684.163,31 (cfr. doc. n.º 13, a fls. 163 e ss).*

D) *Em relação à concessão de crédito o volume de facturação ascendeu a € 84.914.092,66 (cfr. doc. n.º 13, a fls. 163 dos autos).*

E) *Nos contratos de Leasing, o A..... (locador), a solicitação e indicação do cliente (locatário), adquiriu determinado veículo a terceiro, procedendo ao pagamento integral e a pronto do mesmo, acrescido de IVA, entregando-o de imediato, para uso e fruição — ao abrigo e segundo os termos e condições constantes do respectivo contrato — ao locatário (cfr. doc. n.º 17, a fls. 257 e ss dos autos).*

F) *Nos contratos de ALD Financeiro, o A..... adquiriu determinado veículo a terceiro, procedendo ao pagamento imediato do mesmo, cedendo-o depois, ao abrigo e segundo os termos e condições constantes do respectivo contrato, ao cliente (locatário), para uso e fruição (cfr. doc. n.º 18, a fls. 273 e ss dos autos).*

G) *Como contrapartida pelas referidas prestação de serviços, o locatário ficava obrigado a pagar ao A..... uma retribuição, a qual assumia em ambos os casos a forma de renda (cfr. doc. n.ºs 17 e 18 a fls. 257 e ss dos autos).*

H) *Tanto nos contratos de leasing como nos contratos de ALD Financeiro, o locatário tinha a possibilidade de, no termo dos mesmos, adquirir o bem ao locador (A.....) mediante o pagamento de um montante adicional (cfr. doc. n.ºs 17 e 18 a fls. 257 e ss dos autos).*

I) *Nas situações em que não houve transmissão da propriedade — quer porque os contratos de Leasing ou de ALD Financeiro foram resolvidos por incumprimento do locatário, quer porque este, no final do contrato, não accionou a opção de compra constante dos mesmos -, os veículos foram vendidos pelo A..... a diversas entidades (leiloeiras), tendo acrescido o IVA aos montantes das respectivas vendas (cfr. doc. n.ºs 17 e 18 a fls. 257 e ss dos autos).*

J) *Nos casos em que os contratos foram resolvidos por ocorrência de perda total do bem, o locatário ficou constituído na obrigação de, nos termos do contrato de Leasing ou de ALD Financeiro, pagar o montante contratual em dívida, tendo o A..... emitido uma factura pelo montante em dívida ao qual acresceu o respectivo IVA (cfr. doc. n.ºs 19 e 20, a fls. 284 e 285 dos autos).*

K) *No caso das operações não sujeitas, como a concessão de crédito para estudo, viagens ou mobiliário, o A..... sujeitou as referidas operações, nos termos da lei em vigor, a Imposto do Selo na parte relativa aos juros (cfr. doc. n.ºs 23 e 24, a fls. 288 e 289 dos autos).*

L) *No que toca a alienação/indenização de bens abatidos por destruição, o A..... facturou os montantes em causa acrescido do respectivo IVA, reflectindo-o nas suas declarações periódicas (doc. n.ºs 14 e 15).*

M) *Na declaração periódica mensal de IVA de Dezembro de 2010 o A....., na determinação do cálculo do pro rata, optou por aplicar o critério da AT, desconsiderando no numerador as amortizações*

financeiras relativas aos contratos de locação financeira bem como os valores de alienação/abate por destruição de bens locados no numerador (doc. n.º 1)

N) A Impugnação foi apresentada em 04/05/2011 (cfr. fls. 2 dos autos).

8. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença recorrida ao considerar que nas operações de locação financeira e ALD financeiro, nomeadamente quando estão em causa simultaneamente operações que conferem e operações que não conferem direito a deduzir (operações mistas), o IVA incide sobre o valor da contrapartida recebida ou a receber do locatário, ou seja sobre a renda, e assim, no cálculo da percentagem de dedução ou *pro rata* aplicável, é o valor total das operações que deve constar do numerador e ao denominador da fracção que constitui aquela percentagem, e não apenas o valor da parcela juro de que é composta a renda recebida ou a receber do locatário.

Estava em causa o procedimento preconizado pela Administração Tributária e Aduaneira ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do *pro rata* não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua actividade de locação financeira, mas apenas a parte das rendas que corresponde aos juros, procedimento esse que a sentença recorrida considerou não ter cabimento legal, quer no Código do IVA quer na legislação comunitária, designadamente a Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho que reformulou a Directiva n.º 77/338/CEE de 17 de Maio, vulgo sexta Directiva).

Considerou a decisão sindicada que não é possível a dedução do IVA suportado nas operações de locação desenvolvida pela Impugnante, pelo método da afectação real, sendo de aplicar o regime do *pro rata* previsto no art. 23.º, n.º 4 do CIVA.

Mais ponderou que, aplicando-se o regime do *pro rata* previsto no art. 23.º, n.º 4 do CIVA, então não tem um mínimo de correspondência na letra da lei o entendimento de que só o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de locação financeira deve ser considerado no cálculo da percentagem de dedução.

Entendeu ainda a primeira instância que o n.º 4 do art.º 23.º do CIVA determina o modo de cálculo da percentagem de dedução que resulta de uma “fracção que comporta no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução”, e o respectivo denominador é o “montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo” e que no caso em apreço a operação que dá lugar a dedução é a de locação financeira, cujo valor tributável corresponde à renda recebida ou a receber do locatário, conforme dispõe o artigo 16.º, n.º 2, alínea h) do CIVA, pelo que abrange a parcela relativa à amortização financeira ou capital, e também os juros e outros encargos.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo concluiu que de modo algum se poderá retirar do disposto do n.º 4 do art.º 23.º do CIVA que no cálculo da *pro rata* deverá ser expurgado do montante da renda a parte respeitante à amortização do capital, julgando por isso procedente o pedido de anulação da autoliquidação de IVA deduzido pela impugnante Banco A....., SA, ora recorrida (cf. sentença recorrida a fls. 492 e segs.).

Não conformada a Fazenda Pública vem interpor o presente recurso.

A base jurídica da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- Para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, o valor tributável consiste no valor da renda recebida ou a receber do locatário;

- Seguindo o método da afectação real, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respectivos bens será totalmente dedutível.

- Quanto ao critério a utilizar na repartição dos custos comuns, na impossibilidade de adopção de um critério mais objectivo, poderá ser utilizada a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito a dedução) para determinar ou estimar a afectação dos inputs aos dois tipos de operações;

- No entanto, no cálculo da referida proporção deverá considerar-se apenas o valor que excede o valor dos custos específicos utilizados nas operações tributadas, já que, através da aplicação do método de afectação real aqueles custos são directamente imputados e o respectivo IVA é integralmente dedutível.

- A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

- Assim o cálculo da percentagem de dedução apenas poderá ser considerado o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de leasing ou de ALD, desde que a utilização do método de afectação real não se mostre exequível.

Em suma, na tese da Fazenda Pública, o método utilizado pela impugnante, que consistia em incluir no numerador e no denominador da fracção que lhe serviu para estabelecer o *pro rata* de dedução a totalidade das rendas pagas pelos clientes no âmbito dos seus contratos de locação financeira, levava a distorção significativa na tributação, uma vez que, nomeadamente, a parte das rendas que compensava a

aquisição dos veículos não reflectia a parte real das despesas relativas aos bens e serviços de utilização mista susceptível de ser imputada às operações tributadas.

8.1 A questão, nestes termos suscitada, é em tudo idêntica à que foi objecto do Acórdão do TJUE de 10.07.2014, proferido no processo C-183/13⁽¹⁾, na sequência de pedido de reenvio suscitado no âmbito do recurso 1017/12 deste Supremo Tribunal Administrativo.

Ao invés do que sustenta a recorrida entendemos que a doutrina que emerge daquele Acórdão do TJUE é inteiramente aplicável ao caso em apreço,

Também ali estava em causa o litígio entre a Administração Tributária e uma instituição bancária que exercia actividades de locação financeira no sector automóvel e outras actividades financeiras.

Concretamente estava em causa saber, tal como no caso subjudice, quais as situações em que a Administração tributária pode restringir a aplicação do método do *pro rata*, no caso de tal método provocar distorções significativas na tributação.

Também ali a instituição bancária havia calculado o seu *pro rata* de dedução com base numa fracção que comporta, no numerador, as remunerações recebidas relativamente às operações financeiras que conferiam direito à dedução, às quais foi acrescentado o volume de negócios gerado pelas operações de locação financeira que conferiam direito à dedução, e, no denominador, as remunerações recebidas relativamente a todas as operações financeiras, às quais foi acrescentado o volume de negócios gerado por todas as operações de locação financeira.

Também ali a Fazenda Pública considerou, no que respeita às operações de locação financeira, que o facto de ter utilizado como critério a parte do volume de negócios gerada pelas operações que conferiam direito à dedução, sem excluir desse volume de negócios a parte das rendas recebidas que compensavam o custo de aquisição dos veículos, tinha tido por efeito falsear o cálculo do *pro rata* de dedução.

E também naquele caso a Fazenda Pública alegara que o litígio não tem por objecto a interpretação do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, que precisa a regra de dedução prevista no n.º 1 desse artigo, mas a possibilidade de a administração exigir que um sujeito passivo determine o alcance do seu direito à dedução segundo a afectação dos bens e dos serviços em causa, a fim de sanar uma distorção significativa na tributação.

Em face de tal litígio o acórdão do TJUE apreciou a questão prejudicial que lhe foi suscitada por este Supremo Tribunal Administrativo e que era a de saber se «num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena, para o denominador do *pro rata*, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação».

No enquadramento jurídico da questão ponderou o Tribunal de Justiça que o Código do IVA estabelecia - artº 23º. ns. 2 e 3, que, no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, e, não obstante o disposto no número 1, poderá o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados.

De acordo com o TJUE esta norma reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada na Directiva do IVA - artº 17º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c) da sexta directiva - constituindo por isso a transposição, para o direito interno do Estado português do direito da EU.

A recorrida imputa esta asserção de “*conclusiva e precipitada*” e afirma que através de uma mera leitura comparativa dos citados preceitos facilmente se constata que o artº 23º, n.º 2 do CIVA não constitui mera transposição para o direito interno do artº 17º, n.º 5º, al. c) da Sexta Directiva, pelo que tal jurisprudência não tem relevância para o presente caso.

Entendemos porém que carece de razão e não faz a melhor interpretação do Acórdão do Tribunal de Justiça.

Vejamos as disposições em causa:

Artº 23º, n.º 2 do CIVA dispõe que: «*Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação (²).*»

Por sua vez dispõe o artº 17º, n.º 5 da Directiva 77/388/CEE o seguinte:

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.º 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este pro rata é determinado nos termos do artigo 19º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

E no parágrafo terceiro em causa diz-se também:

«*Todavia, os Estados-membros podem:*

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;»

Sobre a interpretação desta norma o Acórdão do Tribunal de Justiça não deixou de sublinhar na interpretação de uma disposição de direito da União, importa ter em conta não apenas os respectivos termos mas também o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada (acórdão SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, n. 34).

E que no caso em apreço, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva dispõe que um Estado-Membro pode autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução do IVA com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços e pode prever um regime de dedução que tenha em conta a afectação especial da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços em causa.

Sendo que, na inexistência de qualquer outra indicação na Sexta Directiva quanto às regras que podem ser utilizadas nesta situação, incumbe aos Estados-Membros estabelecê-las (v. parágrafos 21 a 24 do Acórdão).

Sublinha-se ainda que, por um lado, como decorre claramente da redacção dos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, esta última disposição remete unicamente para o *pro rata* de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, desta directiva e, assim, apenas fixa uma regra de cálculo específica para o caso visado neste artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo.

E que, por outro lado, embora o segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva preveja que essa regra de cálculo se aplica a todos os bens e serviços de utilização mista adquiridos por um sujeito passivo, o terceiro parágrafo desse artigo 17.º, n.º 5, que também inclui a disposição que figura na alínea c), começa com a conjunção adversativa «*todavia*», que implica a existência de derrogações à referida regra (acórdão Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, n.º 23). - parágrafos 25 e 26.

Ora, nesta perspectiva a norma do artº 23º n.º 2 do CIVA, ao permitir que Administração tributária imponha condições especiais no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada na Directiva do IVA - artº 17º, n.º 5, **terceiro parágrafo, alínea c)** da sexta directiva, quando ali se estabelece que, «*todavia, os Estados-membros podem: autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou parte dos bens ou serviços*».

O Acórdão do TJUE sublinha ainda que, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal, as modalidades do cálculo da dedução de IVA, devem reflectir, objectivamente, a parte real das despesas efectuadas com a aquisição de bens e serviços de utilização mista.

E que, para este efeito, a Sexta Directiva não se opõe a que os Estados-membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios (v., neste sentido, acórdão BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, n.º 24). - **ponto 32 do Acórdão**

A este propósito, o TJUE considera - **ponto 33 do Acórdão** - que, embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos, entendendo, contudo, que tal juízo incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio com referência ao caso no processo principal.

E conclui que, nestas condições, o cálculo do direito à dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um *pro rata* de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método aplicado pela Fazenda Pública, baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas actividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o sector automóvel - **ponto 34**.

Assim, conclui o Tribunal de Justiça, respondendo à questão prejudicial suscitada, que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar (³).

Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, cuja doutrina é inteiramente aplicável ao caso em apreço, por serem idênticos os pressupostos de facto e de direito, forçoso é concluir que, por um lado se torna desnecessário o reenvio solicitado pela Fazenda Pública, na medida em que se trata de questão já resolvida pelo Tribunal de Justiça, e que, por outro lado, se impõe revogar a sentença recorrida pois importa apurar se nas operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos.

Neste contexto, porque este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto – verifica-se, um défice na fixação dos elementos de facto pertinentes para a discussão do aspecto jurídico da causa, que impõe a necessidade de ampliação da matéria de facto.

8.2 Em face de tudo o exposto, considerando a citada jurisprudência do TJUE e considerando que, como supra se deixou dito,

a) a questão essencial no presente recurso é de saber se num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua aceção plena, para o denominador do *pro rata*, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação;

b) que não foi considerada pela sentença recorrida a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos;

c) e que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão deste aspecto jurídico da causa,

há que revogar, nesta medida, a sentença de fls. 471 e segs., e determinar a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que a sentença seja substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

9. Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente o recurso e, em consequência, revogar a sentença de fls. 471 e segs., que deve ser substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito nos termos acima apontados.

Custas pela recorrida que contra-alegou neste Supremo Tribunal Administrativo.

Lisboa, 3 de Junho de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

⁽¹⁾ Publicado no site <http://eur-lex.europa.eu/>

⁽²⁾ Sublinhado nosso

⁽³⁾ Também neste sentido, e na sequência desta jurisprudência do TJUE, cf. os Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 04.03.2015, recursos 1017/12 e 81/13 e de 29.10.2014, recurso 1075/13, todos in www.dgsi.pt.

Acórdão de 3 de Junho de 2015.

Assunto:

Reversão. Responsabilidade Subsidiária. Herdeiro de Responsável Subsidiário. Sucessão Mortis Causa. Execução.

Sumário:

O herdeiro do responsável subsidiário, falecido sem que tivesse sido citado para a reversão, contra quem reverteu a execução fiscal originariamente instaurada contra

a sociedade contribuinte, responde pela dívida exequenda até ao limite das forças da herança, nos termos do disposto no artigo 29º, n.º 2 da LGT e tem legitimidade para a execução fiscal, enquanto demandado, nos termos do disposto no artigo 153º do CPPT.

Processo n.º 1025/14-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A...
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 28 de Abril de 2014, que julgou procedente a oposição deduzida por A....., citado por reversão da Sociedade B..... Lda, no processo de execução n.º 3492200301004840, tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida de IVA e IRC dos anos de 2001 a 2004 no montante de € 75.116,42.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A) Visa o presente recurso reagir contra a sentença que julgou procedente a oposição deduzida por A..... face a reversão, operada contra si, pelo Serviço de Finanças de Loures 4 no âmbito do PEF 3492200301004840 e aps, na qualidade de herdeiro de C....., esta responsável subsidiária da devedora originária B....., Lda.

B) O presente recurso prende-se com a análise da decisão contida na sentença que considerou ilegal o despacho de reversão contra o aqui oponente.

C) Fundando tal decisão na consideração de que “...**os herdeiros dos administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados não são subsidiariamente responsáveis em relação a estas, simplesmente porque a lei não o contempla.**”.

D) E porquanto, é nossa opinião que, assim entendendo, o Tribunal a quo, ignorou o previsto no art.º 29.º da Lei Geral Tributária, uma vez que dessa norma resulta que “*As obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário.*” não nos resta outra solução senão apresentar o presente recurso, e nele pugnar por decisão diversa.

E) De igual forma, nos manifestamos, também, contra o entendimento plasmado na sentença do Tribunal a quo e que vai no sentido de considerar que “...não obstante a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de empresas ou sociedades de responsabilidade limitada seja transmissível “mortis causa”, aos seus sucessores daqueles responsáveis nos termos gerais de direito, por força da lei civil, a verdade é que a mesma não se concretiza “ab initio” na esfera jurídica do herdeiro, já que tem que existir na titularidade do “de cujus” ou da herança deste, sob pena de ser inviabilizada a respectiva transmissão”.

F) Ora quanto a esta consideração, e tal como tem vindo a ser decidido no Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente no seu acórdão de 02-03-2005, proferido no recurso n.º 921/04, é nosso entendimento que é da própria natureza da lei civil que resulta o entendimento que vai no sentido de responsabilizar os herdeiros dos *de cujus* pelas dívidas das sociedades por eles geridas, mesmo que estes, à data da sua morte, não tivessem sido citados na qualidade de revertidos.

G) Com efeito, e tal como melhor é referido em tal aresto, é no próprio Código Civil, nomeadamente no seu art.º 2024.º que se define como sucessão o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam.

H) Querendo com isto dizer que os sucessores passam a ser titulares de todas as relações jurídicas que a data do seu óbito eram do autor da herança.

I) Ora como tal, é da própria aplicação do regime geral da responsabilidade dos sucessores pelas dívidas do autor da herança que emerge a responsabilidade do ora oponente, não se tratando portanto duma extensão da culpa ao herdeiro por si só, mas tão só de concluir que a responsabilidade deste decorre do assumir, suceder, à titularidade das relações jurídicas que eram do *de cujus*.

J) Ademais, e contrariamente ao que parece decorrer da sentença de que ora se recorre, é nosso entendimento que a responsabilidade subsidiária surge na esfera jurídica do autor da herança com a sua nomeação, ou exercício, do cargo de gerente, pelo que, atento que se deve naturalmente estar a diferença entre nascimento e efectivação duma obrigação, se deve entender como transmissível para a esfera do herdeiro no momento da aceitação da herança.

L) Razões pelas quais aqui pugnamos por acórdão que altere o sentido da decisão do Tribunal a quo e que se conforme com a legislação em vigor.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser reconhecida a legalidade da correcção efectuada e em consequência revogada a douta sentença que determinou a anulação parcial dos actos tributários impugnados.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso, devendo a sentença impugnada ser confirmada. No essencial, entende que, não integrando o oponente nenhuma das categorias legais de responsáveis subsidiários da dívida exequenda, nem sendo herdeiro de pessoa revertida, não lhe pode ser exigido o cumprimento da prestação tributária de onde resultou a dívida exequenda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A. Em 31/05/2003 foi instaurado no Serviço de Finanças de Loures 4 o processo executivo n.º 3492200301004840 contra a sociedade B....., Lda., para cobrança de dívidas de IVA de (2002-04 / 2002-06) no montante de € 15.132,26 - *cf.* consta dos respectivos autos de execução aqui em anexo.

B. A estes autos foram apensos, os processos executivos que a seguir se enunciam, ficando a dívida a valer por € **1.380.749,84**, sendo € 271.545,40 de Juros e 1.109.204,44 a quantia exequenda.

N.º de Processo	Tributo	Período
3492200801009842	IRC	2004/2005
3492200801006398	IVA	2006
3492200301019740	IRC	2001
3492200801013017	IVA	2004-01 A 2005-06
3492200301016512	IVA	2002-07 A 09
3492200801027379	IVA	2004-01 A 2005-06
3492200601061593	IVA	2003
3492200701059246	IVA	2003-04 A 2004-12
3492200701061259	IVA	2003-04 A 2003-09
3492200401042718	IVA	2002

Tudo conforme consta dos autos de execução aqui em anexo

C. Em 25/11/2009 foi proferido despacho de reversão contra A..... na qualidade de herdeiro da revertida C....., falecida, pelo período de gerência decorrente entre 28/01/2002 a 14/10/2004, relativamente a dívidas provenientes de IRC e IVA no montante de € 75.116,42 – *cf.* *fls.* 29 e 37/38 dos autos de execução aqui em anexo.

D. Do teor deste despacho o Oponente teve conhecimento por carta registada, datada de 12/11/2009 – *cf.* *fls.* 34/35 dos autos de execução aqui em anexo.

E. A presente oposição foi deduzida em 31/12/2009 – *cf.* *fls.* 8 dos autos

Factos não provados

Dos autos não resulta provado que nos autos de execução aqui em conflito tenha sido proferido despacho de reversão contra C.....

Não se provaram outros factos que, em face das possíveis soluções de direito, importe registar como não provados.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que apreciar a questão que nos é colocada e que passa por saber se o herdeiro (sucessor) de um gerente de uma sociedade pode ser revertido, nos termos do disposto no artigo 29º, n.º 2 da LGT, sem que tenha havido reversão da dívida da devedora originária contra o falecido devedor subsidiário (autor da sucessão) em data anterior ao falecimento.

Dispõe aquele n.º 2 do artigo 29º que, as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário.

Sobre a questão da *sucessão mortis causa* do devedor subsidiário (e naturalmente da transmissão dessa sua responsabilidade aos seus herdeiros) já se pronunciou diversas vezes este Supremo Tribunal, quer no domínio de vigência do CPT, quer no domínio de vigência da LGT, entre outros, nos acórdãos datados de 16/10/1985, rec. n.º 003303, 21/12/94, rec. n.º 018465, 18/01/95, rec. n.º 018303, 29/05/95, rec. n.º 018174, 28/06/95, rec. n.º 019318, 27/10/04, rec. n.º 0414/04, 02/03/05, rec. n.º 0921/04, 02/05/07, rec. n.º 01105/06, 03/12/08, rec. n.º 0475/08 e 30/09/09, rec. n.º 0329/09.

No essencial tem este Supremo Tribunal entendido que *o herdeiro do responsável subsidiário, falecido sem que tivesse sido citado para a reversão, contra quem revertera a execução fiscal originariamente instaurada contra a sociedade contribuinte, responde pela dívida exequenda até ao limite das forças da herança*, com a seguinte argumentação, que se colhe do acórdão proferido no rec. n.º 01105/06:

“Na verdade e se algumas dúvidas podia haver quanto a tal solução no domínio do CPCI e do CPT, tal já não acontece no âmbito da Lei Geral Tributária, na medida em que neste diploma legal se estabelece, expressamente, no seu artº 29º, n.º 2 que “as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício de inventário”.

Assim e como escreve o Exmº Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 697, “é inquestionável, actualmente, que os sucessores dos responsáveis subsidiários podem ser responsabilizados pelo pagamento das dívidas dos devedores originários abrangidas pela responsabilidade subsidiária.

Assim, este artº 153º [do CPPT] deverá ser interpretado como atribuindo também legitimidade para intervenção no processo de execução fiscal aos sucessores dos responsáveis subsidiários”.

A propósito desta questão, na perspectiva da legitimidade do sucessor para ser chamado a responder pela quantia exequenda, escreveu-se na sentença recorrida:

“Cumpra apreciar e decidir.

1. Ilegitimidade

De acordo com o referido no n.º 1 do art.º 9.º do CPPT, têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.

“In casu”, o Oponente foi chamado à execução na qualidade de herdeiro da revertida C.....

De acordo com o disposto no n.º 3 do art. 9.º do CPPT a legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários.

O despacho de reversão assume assim a natureza declarativa, mas não contende com o nascimento da obrigação tributária, apenas se limitando a declarar a exigibilidade da obrigação preexistente.

Do probatório resulta que o aqui Oponente foi chamado à execução não como responsável subsidiário, mas sim como herdeiro daquela, sem que contra esta (C.....), tenha sido proferido qualquer despacho de reversão.

Por outro lado o instituto da reversão em sede de execução fiscal encontra os seus parâmetros legais balizados pelo art. 24.º da Lei Geral Tributária (LGT), sobressaindo desde logo que:

“1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

(...)”

O que significa que os herdeiros dos administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados não são subsidiariamente responsáveis em relação a estas, simplesmente porque a lei não o contempla.

Por outro lado e não obstante a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de empresas ou sociedades de responsabilidade limitada seja transmissível “mortis causa”, aos seus sucessores daqueles responsáveis nos termos gerais de direito, por força da lei civil, a verdade é que a mesma não se concretiza “ab initio” na esfera jurídica do herdeiro, já que tem que existir na titularidade do “de cujus” ou da herança deste, sob pena de ser inviabilizada a respectiva transmissão.

Termos em que, forçoso, se torna concluir que o despacho de reversão contra o aqui oponente é ilegal, devendo ser anulado o que acarreta a anulação subsequente de todos os actos que dele decorrem (art. 201.º n.º 2 do CPC aqui aplicável “ex vi” da alínea e) do art. 2.º do CPPT).”.

Também o Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer pugnando pelo não provimento do recurso com os seguintes argumentos:

“Questão decidenda: responsabilidade do herdeiro de responsável subsidiária por dívida tributária na ausência de proferimento de despacho de reversão.

1. Os herdeiros de administradores, directores, gerentes e outras pessoas que tenham exercido, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados não são subsidiariamente responsáveis em relação a estas, de forma directa, na medida em que não integram qualquer das categorias de responsáveis legais (art.24º n.º 1 LGT).

Não obstante, a responsabilidade subsidiária é transmissível em caso de sucessão universal por morte, nos limites das forças da herança, sem prejuízo de benefício do inventário (art.29º n.º 2 LGT; arts. 2024º, 2025º e 2068º CCivil).

A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal, mediante o proferimento de declaração fundamentada sobre os seus pressupostos e extensão, após audição do interessado (art. 23º n.ºs 1 e 4 LGT).

O responsável subsidiário enquanto sujeito passivo da relação tributária, está vinculado nos termos da lei (expressa no regime jurídico da reversão) ao cumprimento da prestação tributária (art.18º n.º 3 LGT).

Embora em abstracto a obrigação tributária seja coetânea do facto tributário (na ausência de norma de isenção obstativa da formação da obrigação), ela apenas se torna exigível (efectiva, na formulação do art.23º n.º 1 LGT) mediante despacho de reversão culminante de procedimento específico com observância das formalidades prescritas.

2.No caso concreto a reversão directa do herdeiro carece de fundamento legal, na medida em que não integra qualquer das categorias legais de responsáveis subsidiários (conforme supra assinalado).

A transmissão por morte da responsabilidade subsidiária carece igualmente de fundamento legal, na medida em que a dívida tributária não integrava o passivo da herança da falecida C... .., porque a ausência de proferimento de despacho de reversão não permitia exigir-lhe o cumprimento da prestação tributária de onde resultou a dívida exequenda.”.

Os argumentos explanados na sentença recorrida, e no parecer do ministério Público, tendentes a afirmar a ilegalidade do despacho de reversão relativamente ao herdeiro do falecido gerente são, no essencial, os seguintes:

-os herdeiros dos administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados não são subsidiariamente responsáveis em relação a estas, simplesmente porque a lei não o contempla;

-embora em abstracto a obrigação tributária seja coetânea do facto tributário (na ausência de norma de isenção obstativa da formação da obrigação), ela apenas se torna exigível (efectiva, na formulação do art.23º n.º 1 LGT) mediante despacho de reversão culminante de procedimento específico com observância das formalidades prescritas;

-não obstante a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de empresas ou sociedades de responsabilidade limitada seja transmissível “mortis causa”, aos seus sucessores daqueles responsáveis nos termos gerais de direito, por força da lei civil, a verdade é que a mesma não se concretiza “ab initio” na esfera jurídica do herdeiro, já que tem que existir na titularidade do “de cuius” ou da herança deste, sob pena de ser inviabilizada a respectiva transmissão.

Se no rigor dos princípios esta argumentação surge *prima facie* como sedutora e convincente, a verdade é que a mesma não se coaduna com o direito vigente, afrontando mesmo os preceitos fiscais que expressamente regulam esta matéria.

Já anteriormente vimos que o legislador ao editar o artigo 29º, n.º 2 da LGT, pretendeu regular de modo expreso esta matéria ao prever que as obrigações tributárias originárias e subsidiárias se transmitem, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário.

No dizer do acórdão datado de 30/09/2009, “não sofre dúvida de que os sucessores dos responsáveis subsidiários são responsáveis pela satisfação das dívidas em que estes se tenham constituído.

Na verdade, preceitua o artº 2024º do Código Civil que se diz sucessão o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam.

Quer isto dizer que os sucessores passam a ser titulares de todas as relações jurídicas que eram encabeçadas pelo autor da herança. O artº 2025º do CC excepciona, porém, desta regra as relações de natureza pessoal e aquelas que por lei devam considerar-se extintas por morte do autor da herança. E tais relações jurídicas abrangem, como é óbvio, as relações obrigacionais do autor da herança. As dívidas deste transmitem-se aos seus sucessores. Mas com o limite atrás assinalado:....os sucessores não respondem para além das forças da herança...”.

E acrescentamos nós que há que ter ainda em conta o que dispõe o artº 2068º do CC, nos termos do qual a herança responde, nomeadamente “pelo pagamento das dívidas do falecido”.

Por outro lado, e a propósito do artigo 153º do CPPT, que dispõe sobre a legitimidade dos executados (no processo de execução fiscal), escreveu o Sr. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, CPPT, anotado, vol. iii, págs. 69 e 70:

“Tem-se colocado a questão de saber se pode ocorrer a reversão da execução contra um sucessor de um responsável subsidiário.

O STA tem-se pronunciado uniformemente no sentido de que a responsabilidade subsidiária se transfere para os herdeiros do responsável embora a responsabilidade destes fique limitada às forças da herança.

Esta solução, porém, no domínio de vigência do CPCI e do CPT suscitava algumas dúvidas, derivadas do facto de nos arts. 146.º e 239.º, desses Códigos, respectivamente, se prever apenas a legitimidade de intervenção no processo de execução fiscal dos sucessores dos devedores originários, mas já não a dos sucessores dos responsáveis subsidiários.

O n.º 1 do presente art. 153.º, idêntico ao n.º 1 do art. 239.º do CPT mantém a omissão de referência a legitimidade dos sucessores dos responsáveis subsidiários, mantendo-a apenas em relação aos devedores originários.

Por outro lado, no art. 155.º, n.º 1, do CPPT (idêntico ao art. 241º, n.º 1, do CPT), relativo à «detrinça da responsabilidade de cada herdeiro», refere-se apenas o caso de «partilha entre os sucessores da pessoa que no título figurar como devedor» e não também entre sucessores daqueles responsáveis subsidiários (que não figuram no título como devedores).

Porém, no art. 29.º, n.º 2, da LGT, estabelece-se que «as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário».

Por isso, é inquestionável, actualmente, à face da LGT que os sucessores dos responsáveis subsidiários podem ser responsabilizados pelo pagamento das dívidas dos devedores originários abrangidas pela responsabilidade subsidiária.

Assim, este art. 153.º deverá ser interpretado como atribuindo também legitimidade para intervenção no processo de execução fiscal aos sucessores dos responsáveis subsidiários”.

Daqui resulta, assim, que face ao direito constituído não há qualquer dúvida que aos herdeiros dos responsáveis subsidiários assiste legitimidade para a execução fiscal, enquanto demandados, e nos precisos termos em que a lei dispõe sobre o objecto e alcance da sua responsabilidade relativamente à dívida tributária, ainda que os responsáveis subsidiários originais hajam falecido sem que contra eles se tenha operado a reversão.

Questão diferente desta, e cuja discussão não veio trazida a este recurso pelas partes, consiste em saber se essa responsabilidade do herdeiro do devedor subsidiário deve ou não ter o mesmo conteúdo que a responsabilidade que recaía sobre o *de cuius*, nomeadamente no que toca à «presunção de culpa» e ao «ónus da prova» (cfr. para melhor esclarecimento cfr. J. Lopes de Sousa, mesmo local citado, nota 3 e Ana Paula Rocha, *Transmissão mortis causa de dívidas tributárias*, Fiscalidade, n.º 50, págs. 121 a 149).

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a decisão recorrida;
- ordenar a baixa dos autos ao Tribunal a quo, a fim de aí prosseguirem para conhecimento das restantes questões suscitadas pelas partes.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 3 de Junho de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 3 de Junho de 2015.

Processo n.º 1505/14-30.

Recorrente: Ministério da Agricultura e do Mar.

Recorrido: A..., Lda.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

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

Não se conformando com o despacho do mº juiz do TAF de Aveiro que Indeferiu o pedido de dar sem efeito a citação que lhe foi feita no presente processo de impugnação judicial e fosse tal acto efectuado ao Representante da Fazenda Pública veio o recorrente Ministério da Agricultura e do Mar dele interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário deste STA formulando as seguintes conclusões:

1- doua decisão viola o disposto no artigo 15 n.º 1 alínea a) do CPPT bem como o artigo 110 do mesmo Código.

2- E ainda o disposto nos artigos 53 e 54 do ETAF.

3- Violação essa que resulta de a sentença não ter atentado em que estava em causa a liquidação e cobrança de um tributo fazendo assim errada interpretação e aplicação do artigo 3º n.º 2 da LGT.

4- E ao concluir que a Direcção Geral de Alimentação e Veterinária não faz parte da AT a decisão impugnada viola o artigo 10 n.º 3 da LGT;

5- E também o artigo 9/1 da portaria n.º 215/2012 de 17 de Junho.

Deve por isso tal decisão ser revogada.

Não houve contra-alegações.

O M^o P^o junto deste Supremo Tribunal pronuncia-se pelo provimento do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação:

De facto:

Dá-se aqui por reproduzido o teor do despacho de folhas 155 e 156.

De direito:

A única questão a decidir é a de saber a quem cabe a representação da DGAV quando está em causa litígios sobre a legalidade da liquidação da taxa de segurança alimentar liquidada por esta entidade.

Entendeu a m^a juiz “a quo” caber essa representação à Secretaria Geral do Ministério da Agricultura e do Mar entidade que tutela a DGAV já que não há lei especial que cometa tal representação ao RFP e o n.º 1 alínea a) do artigo 1º e artigo 2º do Despacho n.º 1562/2012 de 28 Novembro que determinou a estrutura orgânica da DGV atribuir ao Gabinete Jurídico assegurar a tramitação e a representação da DGAV em juízo.

Todavia entendemos não caber razão à m^a juiz.

Dentro do espírito que presidiu à reforma do sistema fiscal português quis o legislador como se depreende do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro que aprovou a criação da LGT a desburocratização da administração fiscal e aduaneira procurando enquadrar todas as entidades que liquidam e cobram tributos na Administração Tributária,

Por isso no n.º 3 do artigo 1º da LGT estabeleceu as entidades que integram a Administração Tributária para efeitos da regulação das relações jurídico tributárias que são aquelas que por força do n.º 2 do mesmo preceito se estabelecem entre a Administração Tributária agindo como tal e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

Neste sentido a DGAV ao liquidar e cobrar as taxas em causa integra a Administração Tributária.

Pelo que há que buscar agora no CPPT a quem compete representar a Administração Tributária nos processos judiciais tributários.

Sobre a competência do Representante da Fazenda Pública dispõe o artigo 15 do CPPT que no n.º 1 lhe comete a representação da Administração Tributária no processo judicial tributário.

Por sua vez o n.º 3 do mesmo preceito estipula que quando a representação do credor tributário não for do Representante da Fazenda Pública é que as competências deste serão exercidas pelo mandatário judicial.

Ora não existe contrariamente ao decidido norma a atribuir competência de representação da DGAV em processo judicial tributário ao Gabinete Jurídico.

Essa atribuição respeita apenas a acções administrativas às quais se aplica o CPTA, como resulta aliás de modo expresse no artigo 2º alínea e) da Portaria n.º 282/2012.

E no mesmo sentido o despacho citado conforme se pode ver.

Ao Gabinete Jurídico (GJ) compete o seguinte:

a) Assegurar o apoio técnico-jurídico ao diretor-geral e aos serviços da Direção-Geral de Alimentação e Veterinária, abreviadamente designada por DGAV, na resolução das questões suscitadas no exercício das respetivas competências;

b) Elaborar projetos legislativos e colaborar nas acções de natureza legislativa relativas às áreas de competência da DGAV, bem como propor as medidas necessárias para a simplificação, harmonização e atualização legislativa;

c) Coordenar a transposição da legislação comunitária, sendo o interlocutor com o Gabinete de Planeamento e Políticas, abreviadamente designado por GPP;

d) Assegurar a tramitação dos processos de contra ordenação relativos à atividade da DGAV na fase da decisão e posteriores;

e) Assegurar, nos termos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, a representação da DGAV nos processos contenciosos em que esteja em causa a atuação ou omissão desta;

f) Assegurar o acompanhamento de todas as acções interpostas contra atos ou omissões da DGAV e que sejam patrocinadas pelo Ministério Público ou pela Secretaria-Geral do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, abreviadamente designada por SG-MAMAOT.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar o Representante da Fazenda Pública competente para representar a DGAV determinando a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para o prosseguimento dos autos tendo em consideração o ora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Junho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.**Assunto:**

IRS. Propriedade intelectual. Contabilidade organizada. Regime simplificado. Englobamento.

Sumário:

- I — A determinação do valor exacto do imposto a pagar segue uma tramitação própria, sujeita a regras substantivas e procedimentais, que visam permitir à Administração Tributária fazer o controle dos rendimentos efectivamente auferidos pelo contribuinte, aos quais aplicará as regras substantivas próprias de cada uma das categorias de rendimentos de modo a obter aquele valor final;*
- II — As regras respeitantes àquela determinação segundo o regime de contabilidade organizada ou segundo o regime de tributação simplificada, são regras que antecedem e definem previamente o modo como, a final, se irá encontrar aquele valor do imposto a pagar.*

Processo n.º 105/15-30.

Recorrentes: A... e B...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A..... e B..... (que aqui ocupam a posição processual do impugnante, falecido, C.....), não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IRS do ano de 2005, dela vieram interpor o presente recurso jurisdicional.

Para tanto, formulam as seguintes conclusões:

1ª A Administração Tributária considerou, erradamente, que na determinação do rendimento tributável da categoria B de IRS, eram aplicáveis as regras da contabilidade e não as regras do regime simplificado;

2ª A Administração Tributária respaldou esse entendimento, na circunstância de o recorrente ter obtido rendimentos dessa categoria superiores a €99.759,58, pelo que nos termos do artº 28º do CIRS, o regime de determinação aplicável era o regime da contabilidade;

3ª A ultrapassagem do referido valor de €99.759,58, só teve lugar porque a Administração Tributária considerou, para esse cálculo, a totalidade do rendimento de propriedade intelectual auferido pelo recorrente;

4ª Porém, nos termos do, então em vigor, art. 56º do EBF, apenas 50% dos rendimentos com essa origem (propriedade intelectual) eram objecto de englobamento e de tributação;

5ª O rendimento bruto ou ilíquido é, assim, constituído por 50%, sendo que os custos ou despesas incorridas para a obtenção de tais rendimentos, são dedutíveis, não à totalidade do auferido, mas apenas a 50%;

6ª O que quer dizer, portanto, que 50% do rendimento obtido é o rendimento ilíquido, pelo que, para o cálculo do limite estabelecido no art. 28º do CIRS, são esses 50% que devem ser tomados em consideração;

7ª Porque esses 50% são o rendimento ilíquido, é que o artº 10º, n.º 1, b), do Decreto Lei n.º 42/91, de 22/1, estabelecia que a retenção na fonte - que incide sobre rendimentos ilíquidos - se fazia sobre 50% dos rendimentos da propriedade intelectual;

8ª Por isso, aliás, é que a isenção de 50%, como resulta da conjugação dos artºs 22º, n.º 4 do CIRS e do art. 56º do EBF, não contava para a determinação da taxa de IRS a aplicar;

9ª A Administração Tributária ao determinar o rendimento do recorrente com base no regime da contabilidade, por ter considerado que tinha sido ultrapassado o limite estabelecido no art. 28º do CIRS, cometeu uma ilegalidade;

10ª A douta sentença recorrida interpretou, assim, erradamente o disposto nos art.s 28º do CIRS e 56º do EBF.

Não foram produzidas contra-alegações.

O EMMP junto deste Tribunal pronunciou-se no sentido de ser negado provimento ao recurso, aderindo ao parecer já constante dos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida seleccionou-se com interesse a seguinte matéria de facto:

1 - O impugnante está colectado pela actividade de “Jurisconsultos” - Código CIRS 6011, estando enquadrado em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral;

2 - Em 27/04/2005, procedeu à entrega da declaração Mod.3 de IRS para o ano de 2004, integrando vários anexos, nomeadamente um anexo B, em que declarou no campo 403 (rendimentos brutos de Outras Prestações de Serviços) o valor de 110.317,98€, e, no campo 404 (rendimentos brutos da Propriedade Intelectual - parte não isenta), o montante de 7.272,25€, mencionado no Anexo H- campo 501 (rendimentos da Propriedade Intelectual isentos), igual valor de 7.272,25€, tendo declarado um volume total de Prestações de Serviços de 124.862,48€ no campo 1102 do Anexo B – cf. prints informáticos de fls. 39 a 46 do apenso administrativo;

3 - Em 02/05/2006, submeteu a Mod.3 de IRS para o precedente ano de 2005, registada no sistema como “declaração com anomalias” (cf. print a fls. 11 do apenso de reclamação graciosa), por detecção do seguinte erro após validação: “titular deveria do rendimento ter entregue Anexo C” (cf. notificação a fls. 12 do mesmo apenso);

4 - O impugnante dirigiu à administração tributária um pedido de esclarecimento, tendo esta informado, em síntese e como resulta do expediente que constitui fls.14 a 20 do apenso de reclamação, que o contribuinte ultrapassou em mais de 25% o valor limite previsto no art. 28º, n.º 2 alínea b), do CIRS, no exercício de 2004, pelo que no ano de 2005 está enquadrado no regime de contabilidade organizada, o que implica a entrega do Anexo C em vez do Anexo B como foi feito, e que para o cálculo daquele limite se soma o valor dos campos 403 e 404 do Anexo B com o valor do campo 501 do Anexo H, ou seja, somam-se todos os rendimentos (excepto vendas), independentemente de gozarem, ou não, de benefícios fiscais (cf. art. 10º da informação da Direcção de Finanças assumida como contestação, a fls.38);

5 - O impugnante submeteu a sua declaração, acompanhada do Anexo C, em 12/04/2008;

6 - Em seguimento e para o ano de 2005, foi emitida a liquidação de IRS n.º 02008 5000044564, de 15/04/2008, com imposto a pagar de 39.595,13€ e de juros compensatórios n.º 2008 41393, no valor de 3.002,72€, com prazo de pagamento até 26/05/2008 (cf. prints de demonstração de compensação e de liquidação, fls. 54 a 58 do apenso administrativo);

7 - A nota de cobrança foi paga pelo montante de 18.011,00€, tendo sido instaurado o processo de execução fiscal n.º 3107200801122037 para cobrança do valor remanescente da dívida de imposto e juros, respectivamente, 21.584,13€ e 3.002,72€, na situação de suspenso por associação de garantia (cf. prints de fls. 53 e 59 a 61 do apenso administrativo);

8 - Em 16/07/2008, deduziu reclamação graciosa da liquidação (cf. fls.2 do atinente apenso);

9 - A reclamação foi indeferida por despacho de 28/01/2009, do Sr. Chefe de Divisão de Justiça Administrativa exarado sobre informação /parecer dos serviços junta a fls.56 do respectivo apenso, que se dá por integralmente reproduzida;

10 - Da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, foi o impugnante notificado em 04/02/2009 (cf. talão de A/R, a fls. s/n do apenso);

11 - A petição de impugnação foi enviada ao Tribunal Tributário de Lisboa, sob registo postal de 17/02/2009, conforme carimbo dos CTT aposto no sobrescrito de remessa, a fls.27.

Factos não provados: Com interesse para a decisão, nada mais se provou de relevante Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que as recorrentes colocam no presente recurso passa por saber se os rendimentos auferidos a título de propriedade intelectual, devem ser declarados na sua totalidade, ou apenas na parte correspondente a 50%, para efeitos do cálculo do limite estabelecido no art. 28º do CIRS.

Disponha à data (exercício fiscal de 2004 e na parte com interesse) o artigo 28º do CIRS, sob a epígrafe “Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais”:

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:

- a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado na sua actividade, no período de tributação imediatamente anterior, qualquer dos seguintes limites:

- a) Volume de vendas: € 149 739,37;
- b) Valor ilíquido dos restantes rendimentos desta categoria: € 99 759,58.

3 – (...)

4 – (...)

5 – (...)

6 - Cessa a aplicação do regime simplificado quando algum dos limites a que se refere o n.º 2 for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante

superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos...

Também com interesse, dispunha, à data e na parte com interesse, o artigo 56º do EBF, sob a epígrafe “Propriedade intelectual”:

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

Sendo certo que estes rendimentos são considerados rendimentos empresariais e profissionais, nos termos do disposto no artigo 3º, n.º 1, alínea c) do CIRS e pertencem à categoria B.

Também o artigo 22º, n.º 1, do mesmo Código, dispunha que, o rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes.

A determinação do valor exacto do imposto a pagar segue uma tramitação própria, sujeita a regras substantivas e procedimentais, que visam permitir à Administração Tributária fazer o controle dos rendimentos efectivamente auferidos pelo contribuinte, aos quais aplicará as regras substantivas próprias de cada uma das categorias de rendimentos de modo a obter aquele valor final, cfr. artigos 65º do CIRS e 6º (hoje 7º) do EBF.

Portanto, as regras respeitantes à determinação dos rendimentos segundo o regime de contabilidade organizada ou segundo o regime de tributação simplificada, são regras que antecedem e definem previamente o modo como, a final, se irá encontrar aquele valor do imposto a pagar.

No caso dos autos, todos os rendimentos determinados segundo um daqueles regimes, em determinado ano fiscal, que devam ser enquadrados na categoria B (propriedade intelectual), mesmo que o seu englobamento só ocorra por metade, devem ser considerados pela AT, precisamente para que a mesma possa exercer o controle desses mesmos rendimentos nos termos do disposto nos artigos 65º do CIRS e 6º do EBF.

E a esta conclusão não obsta que a retenção na fonte do imposto se fizesse apenas pela metade do rendimento auferido nos termos do disposto no artº 10º, n.º 1, b), do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22/1, uma vez que se tratam de realidades distintas, enquanto que esta disposição legal se encontrava em consonância com o disposto no artigo 56º, n.º 1 do EBF (se o rendimento auferido só deveria ser sujeito a tributação em 50%, não faria qualquer sentido e até seria incongruente fazer a retenção na fonte -enquanto meio de adiantamento do imposto devido a final- pela totalidade do rendimento auferido), também o artigo 56º, n.º 1 do EBF se encontrava em consonância com o disposto no artigo 22º, no tocante ao englobamento do rendimento na parte não isenta de imposto.

O facto de existir preceito legal próprio e específico, que isenta de imposto 50% da totalidade dos rendimentos auferidos a título de propriedade intelectual, não colide com a obrigatoriedade de o contribuinte dever declarar a totalidade dos rendimentos, e de os mesmos serem determinados segundo um daqueles regimes, e de proceder ao englobamento, nos termos do disposto no artigo 22º do CIRS, da parte que não se encontra isenta.

E, assim sendo, não se vê como não considerar a totalidade dos rendimentos auferidos a título de propriedade intelectual nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 28º, n.ºs. 2 e 6 do CIRS, nos precisos termos preconizados pela AT e pela sentença recorrida.

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

Custas pelas Recorrentes.

D.n.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Mais-Valias. Locação imobiliária.

Sumário:

Para efeitos de tributação em mais-valias quando da venda de um imóvel oportunamente adquirido através do exercício do direito de opção de compra no termo da vigência do contrato de locação financeira, o valor a considerar para efeitos de valor de aquisição é o somatório do valor das rendas pagas ao longo do período de duração do contrato mais o valor residual.

Processo n.º 117/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF de Loulé) datada de 31 de Outubro de 2014, que julgou procedente a impugnação que A....., havia deduzido, contra a liquidação adicional de IRS relativo ao ano de 2008, no valor de € 24.824,16, a título de mais-valias pela venda de prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 15416, acrescido de juros compensatórios no valor de € 933,10, no valor total de € 25.757,26.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1 — O facto gerador do rendimento ocorreu no ano de 2008 e o acto tributário de liquidação é de 2010.

2 — Na hipótese *sub judice* a Administração observou o disposto no art 46 n.º 1 do CIRS, conjugado com o art 12 n.º 14 do CIMT, por força dos quais o valor de aquisição a considerar é o valor residual.

3 — Na apreciação da legalidade do acto tributário em causa a norma do art. 46 n.º 5 do CIRS, em vigor a partir de 1/01/2011, não é aplicável em razão do tempo, (art. 12 LGT).

4 — Deste modo, o tribunal *a quo* não julgou de harmonia com a lei aplicável e com a prova dos autos.

Assim, pelo exposto, e, principalmente pelo que será suprido pelo Douto Tribunal, deve ser revogada a sentença recorrida e julgar-se improcedente a acção de impugnação judicial, como é de JUSTIÇA.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Entendeu que não era de aplicar ao caso dos autos o disposto no artº 46º n.º 1 do CIRS, bem como não era de aplicar o artº 45º n.º 6 do mesmo código e tão pouco havia sido violado o artº 12º da LGT.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 07/07/1999, o Impugnante celebrou escritura de compra e venda do prédio urbano destinado a comércio, sito na, freguesia e concelho de, inscrito na matriz sob o artigo 15416, pelo preço de 28.000 contos, actualmente, 139.663,00, sujeito a financiamento da B....., S.A., que surge na escritura como a adquirente do imóvel (cfr. fls. 20 a 22 dos autos);

B) Em 07/07/1999, foi celebrado pelo Impugnante, contrato de locação financeira imobiliária n.º 900404 como documento complementar à escritura melhor descrita na alínea anterior e que tem como objecto o imóvel aí melhor identificado, onde consta, nomeadamente que “o locatário poderá adquirir o referido imóvel, findo o prazo da locação financeira” e que “o locador promete vender ao locatário o imóvel objecto do presente contrato no termo deste” (cfr. fls. 23 a 43 dos autos);

C) Entre 08/07/1999 e 23/04/2008, o Impugnante efectuou o pagamento de rendas decorrente do contrato referido na alínea anterior (cfr. fls. 44 a 48 dos autos);

D) Em 23/04/2008 o Impugnante celebrou escritura pública de rescisão do contrato de locação financeira e compra e venda do imóvel melhor identificado na alínea A) onde adquiriu o mesmo pelo valor de € 62.955,06 (cfr. fls. 9 a 12 dos autos),

E) Em 23/04/2008 o impugnante celebrou escritura de compra e venda onde vendeu o imóvel melhor identificado na alínea A) pelo preço de 400.000 (cfr. fls. 14 a 17 dos autos),

F) Em 17/08/2010, o Impugnante pagou a liquidação de IRS e juros de mora no valor de 31.386,11, relativamente ao ano de 2008 (cfr. fls. 6 dos autos);

G) Em 09/06/2010 foi emitida liquidação de IRS no valor de €24.824,16 e juros compensatórios no valor de € 933,10, cuja data limite de pagamento foi em 19/07/2010 (cfr. fls. 74 do p.a.).

Nada mais se deu como provado.

Há que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Desde já se poderá afirmar com segurança que na sentença se decidiu correctamente a questão que vinha colocada pelo impugnante, tendo-se aí concluído pela ilegalidade manifesta da liquidação adicional de IRS [mais-valias] efectuada pela AT.

Resumidamente a matéria de facto relevante é a seguinte:

- em 1999 o impugnante celebrou um contrato de locação financeira relativo a um imóvel e durante 9 anos, até 2008, procedeu ao pagamento das rendas mensais e sucessivas;
- chegado a este momento optou pela aquisição do imóvel pelo valor residual que havia sido estabelecido no contrato inicial celebrado em 1999;
- posteriormente veio a vender esse mesmo imóvel;
- em 2010 a AT emitiu uma liquidação adicional de IRS, referente a mais-valias, tendo considerado como valor de aquisição o valor residual e como valor de venda o valor real da venda efectuada.

Na sentença recorrida entendeu-se que a liquidação era ilegal porque não considerou para efeitos de valor de aquisição o valor das rendas pagas ao longo daquele período de 9 anos.

A Fazenda pública invocando o disposto nos artigos 46º, n.º 1 do CIRS e 12º, n.º 14 do CIMT, mantém que o valor de aquisição deve ser o correspondente ao valor residual.

Vejamos então.

Disponha à data o artigo 12º, n.º 14 do CIMT, sob a epígrafe “Valor tributável”, que o valor dos bens imóveis ou do direito de superfície constituído sobre os imóveis locados, adquiridos pelo locatário, através de contrato de compra e venda, no termo da vigência do contrato de locação financeira e nas condições nele estabelecidas, será o valor residual determinado ou determinável, nos termos do respectivo contrato.

Por sua vez dispunha o artigo 46º, n.º 1 do CIRS, sob a epígrafe “Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis”, que no caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação de...IMT.

Como claramente resulta da alegação da Fazenda Pública, à data da alienação do imóvel pelo impugnante ainda não se encontrava em vigor o disposto no artigo 46º, n.º 5 do CIRC, que só foi aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, e que passou a dispor que, nos casos de bens imóveis adquiridos através do exercício do direito de opção de compra no termo da vigência do contrato de locação financeira, considera-se valor de aquisição o somatório do capital incluído nas rendas pagas durante a vigência do contrato e o valor pago para efeitos de exercício do direito de opção, com exclusão de quaisquer encargos.

Como bem se depreende das várias normas fiscais que incidem sobre o contrato de locação financeira, todas elas têm em conta que, no caso de aquisição do imóvel no final do contrato, se deve ter em conta não só o valor residual de aquisição, mas também e ainda, o valor das rendas pagas ao longo do período acordado, encontrando-se, por isso, enformadas pelo princípio da neutralidade fiscal, cfr. preâmbulo do DL n.º 311/82 de 4 de Agosto.

Em especial essa preocupação verifica-se no IMT, artigo 12º, n.º 14, uma vez que o locatário já arcou com o IMT pago pela locadora aquando da aquisição do imóvel desde logo porque o valor desse imposto foi repercutido pela mesma locadora no valor das rendas por si pagas.

E se o legislador teve o cuidado de salvaguardar esta concreta situação, de modo a que o locatário não pagasse duas vezes o IMT no caso de aquisição do imóvel no final do contrato, não pode agora retirar-se deste preceito legal uma solução que, para efeitos de mais-valias, prejudique fortemente o locatário, contrariando, assim, aquele princípio estruturante.

Fazendo-se uma interpretação meramente literal daquele artigo 46º, n.º 1 do CIRS, tal como pretende a Fazenda Pública, sem ter em conta as razões que presidiram à elaboração do referido artigo 12º, n.º 14 do CIMT, que aliás vieram a ter consagração expressa em 2011 no n.º 5 desse mesmo artigo 46º, estar-se-ia a subverter o regime especial criado pelo legislador e a tributar as ocorrências inerentes a tal tipo de contrato sem ter em conta as suas especificidades próprias que não se verificam nos meros contratos de compra e venda de imóveis, ou seja, o locatário veria a sua posição agravada, aquando da venda do imóvel, face ao proprietário que tenha adquirido o imóvel sem recurso ao regime da locação financeira. Ora, tal distinção ou discriminação negativa não encontra justificação ou apoio na lei vigente à data da ocorrência do facto tributário.

Podemos, assim, concluir que não assiste razão à Fazenda Pública neste recurso que nos dirigiu.

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo decidem, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Aragão Seia* (Relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.**Assunto:**

Contraordenação. Recurso. Legitimidade. Fazenda Pública. Competência por conexão. Apensação de processos.

Sumário:

- I — Assiste legitimidade à Fazenda Pública para interpor recurso do despacho judicial que determinou a apensação de diversos processos de impugnação de decisões proferidas em autos de contra-ordenação por a identidade do infractor ser a mesma em todas elas;*
- II — No momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos, dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, o juiz deve ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal;*
- III — Na fase judicial a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr: artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.*

Processo n.º 137/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., Lda.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (TAF de Penafiel) datado de 04 de Novembro de 2014, que admitiu liminarmente vários recursos em processos de contra-ordenação (falta de pagamento da taxa de portagem) e determinou a sua apensação ao Processo n.º 1028/14.9BEPNF.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. Vem o presente recurso interposto do douto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pela arguida, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pela Meritíssima Juiz a quo, de todos os processos de recurso de contraordenação que lhe foram distribuídos, da mesma recorrente, o que resultou na apensação de 11 processos de contraordenação aos presentes autos.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que “Resulta da consulta do sistema informático que, me foram distribuídos outros processos de recurso de contraordenação instaurados por esta mesma recorrente”, determinando consequentemente, a apensação de 11 processos a estes autos.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contraordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81.º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3.º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Observa-se de perto, quanto a esta questão, o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes, que se transcreve:

“Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça pelo menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo esta possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado.

Por isso, deve-se concluir que será aplicável subsidiariamente o preceituado no n.º 2 do art. 73º do RGCO.”

F. Quanto à subida imediata do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto no art.º 84, do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

G. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu apensar todos os recursos de contraordenações do mesmo recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

H. Especificando o que para aqui releva, quanto à apensação de vários processos de contraordenação, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expandido no duto despacho a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal sentença padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06.

I. A decisão subjacente, o duto despacho a quo, de apensação dos 11 processos de contraordenação distribuídos à Meritíssima Juiz a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

J. No caso de processos de contraordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), sendo que não existe nestes diplomas, norma legal que preveja a apensação de processos de contraordenação.

K. O artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

L. Neste âmbito importa observar o entendimento do Ilustre Juiz do TEDH Paulo Pinto de Albuquerque, in “Comentário do Regime Geral das Contraordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem”, Universidade Católica Editora, 2011, em anotação ao art. 36º, p. 128: “O critério do artigo 36º só opera relativamente aos processos que se encontrem na fase administrativa. (...) Na fase judicial, a conexão rege-se pelo disposto nos artigos 24º e seguintes do CPP.”

M. Assim, por força do disposto no art. 41º do RGCO, quanto à unidade e apensação de processos, terá de se recorrer aos preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, às normas do Código de Processo Penal (CPP).

N. Perscrutado o referido diploma legal, temos que, quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24º.

O. As infracções por falta de pagamento de taxas de portagens, como as dos presentes autos e dos autos ora apensados, não são cometidas através da mesma acção, na mesma ocasião ou lugar, não sendo também umas, causa ou efeito das outras, nem se destinando umas, a continuar ou a ocultar as outras, não sendo praticadas por vários agentes em comparticipação, não se verificando igualmente qualquer outra das condições aí taxativamente previstas - Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/12/2013, proc. n.º 07056/13.

P. Quanto à conexão subjectiva que sustentou a opção da Meritíssima Juiz a quo, salvaguarda-se que o art. 25º do Código de Processo Penal, limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º, a todos os crimes cometidos na área de uma mesma comarca, da competência de diferentes tribunais dessa área, mas não prescinde, salvo melhor opinião, dos critérios de conexão processual subjectiva do art. 24º, sob pena de essa taxatividade perder toda a razão de ser, e se permitir mais, quando os crimes são do conhecimento de dois ou mais tribunais, com sede na mesma comarca, do que quando a apreciação da ocorrência de mais do que um crime cometido pelo mesmo agente é da competência do mesmo tribunal.

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.

R. E neste pressuposto, só o funcionamento da conexão permite a apensação de processos, nos termos do n.º 1 do artigo 29º do mesmo diploma legal, que tem em vista a economia processual e

uniformidade de julgamento, mas impõe-se que se verifiquem, desde logo, os elementos objectivos de conexão tipificados na lei, o que não ocorre in casu.

S. No caso em apreço, os processos apensados correspondem ao levantamento de vários autos de notícia, autónomos entre si, face aos restantes, que deram lugar a diversos e independentes processos de contraordenação, aos quais, por decisão de condenação, foi aplicada a coima respectiva, ainda não transitada em julgado.

T. Sucede que, os 12 processos de contraordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pela Meritíssima Juiz a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 12 recursos dos processos de contraordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.

W. Entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que o douto despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a unicidade e apensação de processos, mormente os artigos 24º, 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que estão em causa recursos de processos de contraordenação tributária.

Termos em que, Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douda sentença recorrida, com as legais consequências.

Respondeu o Ministério Público no tribunal *a quo* tendo concluído:

1ª - Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente, nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da douda decisão/sentença posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “*erro na aplicação do direito,*” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “*errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,*” designadamente das “*que regem a unicidade e apensação de processos, mormente (d)os artigos 24º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO,*” (sic).

2ª - Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (nº 1, do artº. 83º do RGIT e artº. 73º, n.º 2 do RGIMOS, aplicável *ex vi* alínea b) do artº. 3º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da requerida e judicialmente determinada subida imediata, visto o objecto do presente recurso e o prescrito no n.º 1, do artº. 407º do CPP, subsidiariamente aplicável nos termos do disposto no artº. 41º daquele RGIMOS, julga-se adequado o fixado regime de subida.

3ª - A argumentação do/a R. baseia-se no, se não errado, pelo menos infundamentado pressuposto de que “*A decisão subjacente ao doudo despacho a quo, de apensação dos 11 processos de contraordenação.../... aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.*” (sic conclusão I.).

4ª - Sendo inegável a identidade do/a arguido/a/recorrente em todos os processos de contraordenação e subsequentes recursos apresentados em causa e constituindo embora esta, fundamento bastante e suficiente para a determinada apensação dos referidos 11 (onze) processos aos autos principais do presente apenso, inquestionável é todavia também, que do doudo despacho *sub judice* não consta que tenha sido tal fundamento o único para decidir a determinada respectiva apensação.

5ª - Sendo facto que apenas discorre e argumenta o/a R. com base em tal pressuposto e tendo ainda em conta a suficiência do pressuposto em causa, não cabe aqui cuidar dos demais (eventuais) fundamentos da decidida apensação, que sempre extravasariam o objecto do interposto recurso, delimitado, nos termos legais, pelas conclusões do/a R..

6ª - O/A R. apresenta interpretação, absolutamente inovadora mas, salvo melhor entendimento, inaceitável, do disposto nos citados preceitos legais do CPP, mormente no respectivo artº. 25º.

7ª - Pretende o/a R. que “*quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24º*” (sic conclusão N.) e “*Quanto à conexão subjectiva.../...que o art. 25º do Código de Processo Penal, limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º, .../...*” (sic conclusão P.).

8ª - Porém, ao contrário do que, aparentemente defende o/a R., o art. 25º do CPP dispõe quanto à conexão de processos, não só da competência de tribunais com sede na mesma comarca mas, desde logo, naturalmente, também do mesmo tribunal, prescrevendo a conexão subjectiva, sendo indiscutível, face ao respectivo teor que, independentemente da existência, ou não, de conexão objectiva nos termos previstos nas diversas alíneas do n.º 1 do artº. 24º, há conexão, quando o mesmo agente tiver cometido

vários crimes (neste contexto, várias contra-ordenações) cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca e logo, por maioria de razão, também do mesmo tribunal.

9ª – A própria letra do art. 25º afasta a interpretação pugnada pelo/a R. de que o mesmo apenas “*amplia*” “*o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º*” (sic).

10ª – A expressão “*Para além dos casos previstos no artigo anterior*” constante do art. 25º em análise significa inequivocamente que aos casos previstos no artigo anterior se acrescentam/adicionam/aditam/juntam outros, não se reportando por conseguinte, manifestamente, apenas aos mesmos casos quando o respectivo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca.

11ª – A conclusão do/a R. – “*O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP*” (cfr. conclusão Q.) -, resulta, além da indemonstrada, inaceitável face à letra e espírito da lei.

12ª - Sendo embora a economia processual e a uniformidade de julgados os critérios que presidem à conexão de processos, sendo certo que, no ao último concretamente concerne, a ausência de apensação pode implicar decisões contrárias quanto à mesma situação, em última instância, o princípio que subjaz à conexão/apensação, é o do direito ao devido processo legal que constitui direito fundamental consagrado na DUDH (cfr. artº. 8º), que se concretiza, entre outros, nos princípios da justiça material, da equidade e do direito de defesa, constitucionalmente consagrados (cfr. artº. s 20º, 32º, nº. 10 e 202º, nº. 2 da CRP).

13ª - A não determinação de apensação dos processos, quando (como no caso) entre os mesmos se verificar qualquer das situações de conexão previstas na lei, (de conexão objectiva ou subjectiva, portanto e no caso então, pelo menos subjectiva), e não se verificando as excepções legalmente previstas para a separação de processos (cfr. artº. 30º do CPP) - aplicáveis *mutatis mutandis* para a manutenção da autonomia de processos conexos entre si - constitui ilegalidade por errada aplicação do direito, mormente, além dos preceitos legais citados pelo/a R., do invocado artº. 25º do CPP.

14ª - Pretendendo o R. “*.../... que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 12 recursos dos processos de contra-ordenação.*” (sic parte final da conclusão U.), contrapõe-se que não só pode como aliás deve, sob pena de ilegalidade por violação das prescrições dos art.s 25º e 29º do CPP.

15ª - Concluindo a final o/a R. “*ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.*” (sic conclusão V.), conclui ao contrário o MP, que, verificando-se como inquestionavelmente se verifica no caso, conexão subjectiva, ilegal seria não determinar a apensação.

16ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada apensação válida e legal, a douda decisão recorrida deve ser confirmada.

NESTES TERMOS e nos demais que V. EXCIAS doutamente suprirão, deve a douda decisão/sentença recorrida ser confirmada/mantida, negando-se provimento ao interposto recurso.

Assim decidindo farão os/as Venerandos/as Conselheiros/as **JUSTICA.**

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O despacho sob recurso tem o seguinte teor, na parte com interesse:

“*Resulta da consulta do sistema informático que me foram distribuídos outros processos de recurso de contraordenação instaurados por esta mesma recorrente.*

Todos esses recursos são legais e tempestivos.

Assim, determino a sua apensação a estes autos.”

Nada mais há com interesse.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A Fazenda Pública suscita em primeiro lugar a sua legitimidade para deduzir o presente recurso e pede que o mesmo seja admitido ao abrigo do disposto no artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS, por se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito.

Dispõe o artigo 83.º do RGIT, sob a epígrafe “Recurso da sentença”:

1 - O arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, exceto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

2 - Se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é directamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

3 - O recurso é interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência do julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença.

Por sua vez, dispõe o artigo 73.º do RGIMOS, aplicável por força do disposto no artigo 3º, alínea b) do RGIT, sob a epígrafe “Decisões judiciais que admitem recurso”:

1 - Pode recorrer-se para a Relação da sentença ou do despacho judicial proferidos nos termos do artigo 64.º quando:

a) For aplicada ao arguido uma coima superior a (euro) 249,40;

- b) A condenação do arguido abranger sanções acessórias;
- c) O arguido for absolvido ou o processo for arquivado em casos em que a autoridade administrativa tenha aplicado uma coima superior a (euro) 249,40 ou em que tal coima tenha sido reclamada pelo Ministério Público;
- d) A impugnação judicial for rejeitada;
- e) O tribunal decidir através de despacho não obstante o recorrente se ter oposto a tal.

2 - Para além dos casos enunciados no número anterior, poderá a relação, a requerimento do arguido ou do Ministério Público, aceitar o recurso da sentença quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

3 - Se a sentença ou o despacho recorrido são relativos a várias infracções ou a vários arguidos e se apenas quanto a alguma das infracções ou a algum dos arguidos se verificam os pressupostos necessários, o recurso subirá com esses limites.

Como bem se depreende da leitura das alegações apresentadas pela recorrente Fazenda Pública, a mesma insurge-se não contra a sentença que foi proferida nos presentes autos, mas antes contra o despacho, em sede liminar, que ordenou a apensação dos vários processos (12) em que a identidade do infractor era a mesma, em razão da competência por conexão determinada pela identidade do infractor.

A Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2013, veio introduzir uma alteração àquele artigo 83º do RGIT, permitindo também ao Representante da Fazenda Pública deduzir recurso das sentenças proferidas no âmbito dos processos de impugnação judicial intentados contra a decisão punitiva de infracções tributárias, regime este que se aplica à concreta situação dos autos por força do disposto no artigo 18º da Lei n.º 25/2006, de 30/06.

Sendo, por sua vez, o Regime Jurídico do Ilícito de Mera Ordenação Social, o regime subsidiário do RGIT, nos termos do disposto no artigo 3º, alínea b), e tendo sido intenção do legislador a equiparação dos direitos de recurso da Fazenda Pública àqueles que já anteriormente detinham tais direitos, o arguido e o Ministério Público, também, agora, se impõe que se lhe reconheça o direito ao recurso nos termos do disposto no artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS, quando esteja em causa a melhoria da aplicação do direito ou a promoção da uniformidade da jurisprudência.

E a isso, nem sequer obsta que estejamos perante um despacho da natureza deste de que agora cuidamos (e não de uma sentença), uma vez que o mesmo é determinante para o ulterior prosseguimento do processo, podendo mesmo vir a condicionar a decisão final a adoptar pelo juiz, obrigando-o a imprimir-lhe um sentido diferente daquele a que chegaria caso não tivesse sido proferido o despacho impugnado.

Na verdade, a apensação de processos, por motivo de conexão, tal como dispõe o artigo 30º do Código de Processo Penal [as normas do Código Processo Penal são aplicáveis ao caso dos autos por força do disposto no artigo 3º, alínea b) do RGIT (Lei 15/2001, de 05/06) e 41º, n.º 1 do RGIMOS (DL n.º 433/82, de 27/10)], pode sempre vir a considerar-se inconveniente e, nessa medida, podem os diversos intervenientes processuais reagir contra a mesma invocando que lhes causa prejuízos pessoais ou ao Estado, como é o caso dos autos.

E, a não se admitir o recurso imediato de tal despacho -que ordenou a apensação por conexão- poderíamos deparar-nos com uma situação de facto lesivo consumado, cujo recurso da sentença poderia nunca ser suficiente para alcançar a sua reparação.

Temos, assim, que concluir pela legitimidade da Fazenda Pública para recorrer do despacho agora posto em crise.

Este Supremo Tribunal tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, pelo que, havendo a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente, com esse fundamento admite-se o recurso que nos vem dirigido, nos termos do disposto no artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS.

A questão que importa dilucidar, posto que temos assente a legitimidade da recorrente e o modo de subida do recurso, restrito ao caso concreto, passa por saber se:

no momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos, dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, se o juiz deve ou não ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal.

A Fazenda Pública entende que o despacho proferido pelo Sr. Juiz a quo é ilegal porque viola o disposto nos artigos 24º e 25º do CPP, uma vez que não se verificam as condições legalmente previstas para a competência por conexão objectiva e subjetiva, o Ministério Público, por sua vez, insurge-se contra este recurso porque entende que a recorrente interpreta o disposto naquele artigo 25º com um sentido não admitido pelo texto da lei.

Vejamos, então.

Dispõe o artigo 24º, sob a epígrafe “Casos de conexão”:

1 - Há conexão de processos quando:

- a) O mesmo agente tiver cometido vários crimes através da mesma acção ou omissão;
- b) O mesmo agente tiver cometido vários crimes, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros;
- c) O mesmo crime tiver sido cometido por vários agentes em comparticipação;
- d) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes em comparticipação, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros; ou
- e) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes reciprocamente na mesma ocasião ou lugar.

2 - A conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Por sua vez, dispõe o artigo 25º, sob a epígrafe “Conexão de processos da competência de tribunais com sede na mesma comarca”:

Para além dos casos previstos no artigo anterior, há ainda conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca, nos termos dos artigos 19.º e seguintes.

Com interesse, dispõe também o artigo 29.º, sob a epígrafe “Unidade e apensação dos processos”:

1 - Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo.

2 - Se tiverem já sido instaurados processos distintos, logo que a conexão for reconhecida procede-se à apensação de todos àquele que respeitar ao crime determinante da competência por conexão.

A competência por conexão encontra a sua razão justificativa, “...antes de tudo, (na) economia processual. Mas não só, pois a ela acrescem – quando não mesmo se sobrepõem – razões de boa administração da justiça penal (juntando processos conexos será provavelmente mais esgotante a produção probatória e respectiva cognição) e mesmo de prestígio das decisões judiciais (pois desaparecerá o perigo de uma pluralidade de decisões sobre infracções conexas se contradizerem materialmente).”, cfr. Jorge Figueiredo Dias, *Direito Processual Penal*, primeiro volume, pág. 347.

Também, no mesmo sentido, esclarece Germano Marques da Silva, *Curso de Processo Penal*, I, págs. 193 e 194 que: “O princípio geral de que parte o CPP é o de que a cada crime corresponde um processo para o qual é competente o tribunal definido em função das regras da competência material, funcional e territorial.

A lei admite, porém, que a regra básica de que a cada crime corresponde um processo seja alterada, organizando-se um só processo para uma pluralidade de crimes, desde que entre eles exista uma ligação que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente. A esta ligação entre os crimes, que determina excepções à regra de que a cada crime corresponde um processo e às regras de competência material, funcional e territorial, definidas em função de um só crime, chama a lei conexão e conseqüentemente a denominada competência por conexão (epígrafe da secção III, cap. II, livro I) representa um desvio às regras normais da competência em razão da organização de um único processo para uma pluralidade de crimes ou da apensação de vários processos que não-de ser apreciados e decididos conjuntamente.

A conexão de processos é determinada por conveniência da Justiça. Ou porque há entre os crimes uma tal ligação que se presume que o esclarecimento de todos será mais fácil ou mais completo quando processados juntamente, evitando-se possíveis contradições de julgados e realizando-se conseqüentemente melhor justiça ou porque o mesmo agente responde por vários crimes e é conveniente julgá-los a todos no mesmo processo até para mais fácil e melhor aplicação da punição do concurso de crimes (art. 77.º do CP)”.

No mesmo sentido já se pronunciou o Tribunal Constitucional, entre outros, no acórdão n.º 21/2012, datado de 12/01/2012: “A regra geral é a de que a cada crime corresponde um processo, para o qual é competente determinado tribunal, em resultado da aplicação das regras de competência material, funcional e territorial. Contudo, tendo em vista objetivos de harmonia, unidade e coerência de processamento, celeridade e economia processual, bem como para prevenir a contradição de julgados, em certas situações previstas nos artigos 24.º e 25.º do Código de Processo Penal, a lei admite alterações a esta regra, permitindo a organização de um único processo para uma pluralidade de crimes, exigindo-se, no entanto, que entre eles exista uma ligação (conexão) que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente”.

Portanto, a competência por conexão tem a sua razão de ser, essencialmente, na melhor realização da justiça, na conveniência da justiça e na economia processual.

Se é certo que, no caso concreto, as razões determinantes para a competência por conexão parecem não encontrar guarida no disposto no artigo 24º (as regras e princípios contidos em tal norma não foram invocados como fundamento para a prolação do despacho recorrido), não é menos certo que são

acolhidas pelo disposto no artigo 25º, ou seja, pela conexão subjectiva, a identidade do infractor, que é o mesmo, e se encontra sujeito a ser julgado uma pluralidade de vezes por várias infracções.

E esta conexão pode, e deve, operar nas diversas fases procedimentais e processuais tendentes à apreciação e punição (ou absolvição) da infracção cometida pelo mesmo infractor.

Como bem refere o Ministério Público na resposta ao presente recurso, a situação de conexão prevista no artigo 25º do CPP acresce àquelas que se encontram previstas no artigo 24º do mesmo código, não estando dependente da verificação das mesmas, nem se destinando a concretiza-las.

A expressão usada pelo legislador no artigo 25º é clara no sentido de configurar a conexão subjectiva como um tipo de conexão diferente das situações de conexão objectiva previstas no artigo 24º e sendo mesmo independente destas situações, de resto esta é a única interpretação destes preceitos legais autorizada pelo artigo 9º, n.º 2 do Código Civil.

Portanto, seja na fase administrativa, o que incumbe ao órgão da administração determinar, seja na fase judicial, o que incumbe ao juiz competente, o que, desde logo, é imposto pelo disposto no n.º 2 do artigo 24º, a conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Encontrando-se o juiz, a quem compete o julgamento da impugnação da decisão administrativa que aplicou a sanção, perante uma multiplicidade de processos, em que o infractor é o mesmo, que lhe foram distribuídos a si, ou aos outros juizes do mesmo Tribunal, deve averiguar da possibilidade de ordenar a apensação de todos os processos àquele que for o determinante da competência por conexão, de modo a que realize um só julgamento.

Sendo certo que, o facto de não se ter ordenado a apensação de todos os processos na fase administrativa, não impede que seja ordenada essa mesma apensação na fase judicial, cfr. artigo 29º, n.º 2, no despacho liminar ou em qualquer momento, antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr. artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.

Nesta medida, incumbe ao juiz a quem compete o julgamento das impugnações das decisões administrativas, apreciar da aplicabilidade do disposto naquele artigo 25º do CPP, configurando-se, assim, o reconhecimento da conexão de processos e a determinação da apensação dos mesmos como um dever e não como uma faculdade que é concedida ao juiz, tudo em vista da melhor realização da justiça e da economia de meios – no mesmo sentido já decidiu este Supremo Tribunal nos acórdãos datados de 04-03-2015, recurso n.º 1396/14 e de 11-03-2015, recursos n.ºs. 1398/14, 1557/14 e 74/15.

Concluimos, assim, que bem andou o Sr. Juiz a quo em ordenar a apensação de todos os processos da mesma natureza, respeitantes ao mesmo infractor.

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Impugnação Judicial. Litispendência.

Sumário:

I — A litispendência – que, materializando-se na repetição de uma causa pendente, constitui excepção dilatória, que tem por objectivo evitar que o tribunal contradiga ou reproduza uma decisão anterior – só ocorrerá se, cumulativamente, nas acções em confronto, intervierem as mesmas partes, sob a mesma qualidade jurídica, pretendendo obter, nessas acções, o mesmo efeito jurídico e esse efeito jurídico tiver por causa o mesmo facto jurídico.

II — Assim, em regra, não haverá litispendência entre uma impugnação judicial e uma oposição à execução fiscal, pois enquanto o pedido típico naquela é de anulação ou declaração da nulidade ou inexistência do acto impugnado, nesta o pedido típico é de extinção ou suspensão da execução fiscal.

III — *No entanto, quando os fundamentos invocados e os efeitos jurídicos pretendido num e noutro meio processual sejam (podendo ser) os mesmos, como sucede no caso sub judice, em que na presente oposição à execução fiscal se discute a ilegalidade em abstracto da liquidação que deu origem à dívida exequenda e a duplicação de colecta, fundamentos que foram também invocados em sede de impugnação judicial, sendo que o efeito jurídico pretendido em ambos os meios processuais é a anulação da taxa liquidada, justifica-se julgar procedente a excepção da litispendência, uma vez que existe a possibilidade de virem a ser proferidas decisões em sentido diverso ou repetidas.*

Processo n.º 154/14-30.

Recorrente: A....., S.A..

Recorrida: B....., S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 1499/12.8BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Oponente ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgando verificada a excepção da litispendência, absolveu da instância a Exequente, “B....., S.A.” (adiante Recorrida), na oposição por aquela deduzida à execução fiscal instaurada para cobrança de um dívida a esta.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, com conclusões do seguinte teor:

«1. A sentença recorrida incorreu em nulidade, nos termos e para os efeitos do artigo 125.º n.º 1 do CPPT, e artigo 615.º do NCPC, aplicável ex vi do artigo 1.º do CPPT, uma vez que a sentença recorrida não se pronuncia sobre os fundamentos da oposição à execução, não aprecia a questão de mérito, sendo que o Tribunal está obrigado a conhecer e apreciar a mesma. Invoca-se, a referida nulidade da sentença, por não pronunciamento de questões invocadas por uma das partes, neste caso a recorrente, e que a sentença deveria, por conseguinte apreciar, com todos os efeitos legais daí decorrentes.

2. O próprio Tribunal a quo reconheceu que os fundamentos invocados em sede de oposição à execução fiscal, pelo exequente, se enquadram plenamente nos requisitos materiais do artigo 204.º do CPPT, sem que, todavia, se tenha pronunciado quanto à (im)procedência das questões de fundo, que se encontram subjacente às causas de pedir.

3. A sentença recorrida obtém o resultado juridicamente inadmissível de recusar o acesso ao direito, o que viola a tutela jurisdicional efectiva (que obtém tutela constitucional no artigo 20.º da CRP, e densificação legal no artigo 2.º do NCPC).

4. A decisão recorrida, também não tutela o Recorrente, uma vez que, nada garante que, o juiz da impugnação não venha dizer que os fundamentos aí invocados teria de o ser apenas em sede de oposição à execução fiscal, e dessa forma a questão escaparia, ao controlo jurisdicional.

5. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento, por violação dos artigos 204.º e 99.º, ambos do CPPT, em conjugação com os artigos 608.º n.º 2 do CPC e artigos 577.º, alínea j), 576.º n.º 1 e 2, e 278.º n.º 1, alínea e), todos do CPC, por julgar erradamente verificada a excepção de litispendência entre a impugnação deduzida e a oposição à execução fiscal pendente no mesmo tribunal, ao considerar haver identidade de sujeitos, causa de pedir e pedido, absolvendo, em consequência, a exequente.

6. Não é possível encontrar entre a presente acção e a acção de impugnação judicial do acto de liquidação da taxa, identidade quanto aos sujeitos, quanto ao pedido e quanto à causa de pedir.

7. Não se verifica litispendência entre a impugnação judicial e a oposição à execução por inexistência de identidade de sujeitos, na medida em que o ora Recorrente não intervém nas causas em confronto com idêntica qualidade jurídica.

8. Não ocorre risco de contradição ou repetição de decisões, pois que o efeito jurídico que é possível obter através da oposição à execução e o visado pela, dedução de impugnação judicial são distintos.

9. Inexiste litispendência entre o processo de oposição e o processo de impugnação já que neste último discute-se a legalidade da liquidação, pretendendo-se a declaração da nulidade ou a anulação do acto tributário de liquidação, e naquele, a legalidade da execução com vista à sua extinção.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser a sentença recorrida revogada e substituída por outra, que não seja de absolvição da instância, e que conheça do mérito das questões em litígio, conforme é de inteira JUSTIÇA».

1.3 A Recorrida apresentou contra-alegações, pugnando pela manutenção do decidido.

1.4 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, pronunciando-se sobre a nulidade invocada pela Recorrente, sustenta que a sentença recorrida nela não incorreu, uma vez que apreciou e decidiu tais questões que lhe foram colocadas.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença e devolvidos os autos à 1.^a instância para conhecimento dos fundamentos de oposição invocados, com a seguinte fundamentação:

«[...]»

1. *Quanto à nulidade*

A omissão de pronúncia consiste no incumprimento do dever que a lei impõe ao juiz de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, sendo geradora de nulidade, nos termos do disposto no art. 125.º, n.º 1 do CPPT e art. 615.º, n.º 1, alínea d) do CPC (art. 668.º, n.º 1, alínea d) na anterior redacção). No entanto, como decorre da lei, tal nulidade só ocorre quando a decisão das questões sobre as quais o tribunal não se pronunciou não esteja prejudicada pela solução dada a outras (art. 608.º, n.º 2 do CPC – art. 660.º, n.º 2, na anterior redacção). No caso vertente, a decisão no sentido da existência de litispendência prejudicou o conhecimento dos fundamentos da oposição invocados nesse articulado.

Inexiste, pois, salvo melhor entendimento, a invocada nulidade.

2. *Quanto à litispendência*

Em regra não é configurável a existência de uma situação de litispendência entre um processo de oposição a execução fiscal e um processo de impugnação judicial, pois neste o que está em causa é a legalidade do acto de liquidação, visando-se a sua anulação ou a declaração de nulidade enquanto que no primeiro caso o que se pretende alcançar é a extinção da execução fiscal.

Sucedem que, no caso vertente, são idênticos os pedidos formulados na impugnação n.º 1387/12.BEGRG e nos presentes autos – que o acto de liquidação seja declarado ilegal.

Porém, como se refere no douto Acórdão de 27.06.2012 – P. 0508/12, “(...) este Supremo Tribunal Administrativo tem usado um critério de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica”.

Ora, no caso em apreço, como se reconhece na própria sentença recorrida, são invocados fundamentos de oposição que são causas de pedir próprias do processo de oposição, alegando a oponente, por exemplo no art. 21.º do seu articulado inicial, que “a presente execução fiscal tem de ser julgada ilegal, por consistir numa duplicação de colecta não permitida por lei”, alegando no número seguinte que “a duplicação de colecta é fundamento de oposição à execução fiscal nos termos do disposto na alínea, g) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT” o que, salvo melhor entendimento, consubstancia uma intenção petitória assimilável a um pedido implícito de extinção da execução fiscal, por procedência do vício invocado da duplicação de colecta.

Para além disso, como se anota nos doutos Acórdãos deste Supremo de 19.09.2012 - Rec. n.º 0472/12 de 24.10.2012 - Rec. n.º 0399/12 “embora os pedidos formulados na oposição e na impugnação sejam os mesmas e a causa de pedir seja idêntica, o sujeito não intervém nas duas acções na mesma qualidade jurídica – pois que o faz na qualidade de oponente na oposição e na de impugnante na impugnação” (cfr. o art. 581.º, n.º 2 do CPC – art. 498.º, n.º 2, na anterior redacção).

Assim, não obstante a similitude das causas de pedir e dos pedidos concretamente formulados nos processos em causa, sou de parecer que não se mostram preenchidos, no caso, os requisitos da excepção da litispendência».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.7 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber (i) se a sentença enferma de nulidade por omissão de pronúncia relativamente às questões de mérito suscitadas na petição inicial e (ii) se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga decidiu correctamente ao julgar verificada a excepção da litispendência.

* * *

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga deu como assente a seguinte factualidade:

«A) *Encontra-se a correr termos no Serviço de Finanças de Viana do Castelo, a execução fiscal n.º 2348201201058681, contra “A....., LDA.”, para cobrança coerciva do valor de € 4.561,87, referente à taxa devida à “B....., S.A.” – cfr. pef. apenso;*

B) A 31.08.2012, deu entrada a presente oposição à execução fiscal – cfr. fls. 5 dos autos;

C) A 4.10.2012, foi a “B....., S.A.” citada, nos termos e para os efeitos do art. 210.º do CPPT – cfr. fls. 42 e 45 dos autos;

D) A “A....., LDA.” instaurou Impugnação Judicial que corre termos neste tribunal sob o n.º 1387/12.8Bebrg, contra a liquidação que está na base da instauração da execução fiscal – cfr. 103 a 120 e por consulta do sitaf.;

E) A 19.09.2012, a B..... foi citada, nos termos do disposto no art. 110.º, n.º 1 do CPPT – por consulta do sitaf».

*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A ora Recorrente deduziu oposição a uma execução fiscal que contra ela foi instaurada para cobrança de uma taxa liquidada pela “B....., S.A.”.

Terminou a petição inicial formulando o seguinte pedido: «*deve a presente oposição à execução fiscal ser julgada totalmente procedente, por provada e, em consequência, ser o acto de liquidação da dívida exequenda ser declarado ilegal*».

Invocou como fundamentos do seu pedido (i) a duplicação de colecta, (ii) a incompetência da “B....., S.A.” para liquidar a taxa de publicidade em causa, (iii) a inconstitucionalidade desta taxa, por constituir um verdadeiro imposto, e (iv) a ilegalidade da liquidação da mesma, quer por os painéis publicitários em causa estarem fora da zona de protecção da estrada, em propriedade privada da Oponente, e nem sequer serem visíveis da estrada, quer por existir erro de cálculo na área dos painéis de publicidade considerada na liquidação.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga considerou, em síntese, que, relativamente aos fundamentos referidos sob n.ºs (i) e (iv), se verificava o erro na forma do processo. Nessa parte, a sentença transitou em julgado.

Relativamente aos fundamentos referidos sob os n.ºs (ii) e (iii), ou seja, a duplicação de colecta e a “inconstitucionalidade da taxa de publicidade”, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, depois de considerar que os mesmos podem ser invocados quer em processo de impugnação judicial quer em oposição à execução fiscal, entendeu verificar-se a litispendência entre os presentes autos e os respeitantes ao processo dívida exequenda impugnação judicial que corre termos naquele Tribunal sob o n.º 1387/12.8BEBRG. Isto, porque considerou estarem verificados os requisitos cumulativos daquela excepção, quais sejam a tríplice identidade, de sujeitos, de pedidos e de causas de pedir. Assim, e porque a presente oposição à execução fiscal se deve considerar proposta em segundo lugar – uma vez que a aqui Exequente foi notificada para contestar depois de o ter sido naquele processo – entendeu declarar a litispendência nesta acção, com a consequente absolvição da “B....., S.A.” da instância.

A Oponente discordou da sentença e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo. Para além da nulidade por omissão de pronúncia, que assaca à sentença por considerar que não conheceu dos fundamentos invocados na petição inicial e que ela mesma considerou que se enquadram no elenco do n.º 1 do art. 204.º do CPPT (cfr. conclusões 1 e 2), imputa-lhe também erro de julgamento na parte em que a sentença julgou verificada a litispendência, por considerar que não se verificam os pressupostos desta excepção, designadamente as referidas identidades de sujeitos, de pedidos e de causas de pedir (cfr. conclusões 3 a 9).

Assim, como deixámos dito em 1.7, as questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber (i) se a sentença enferma de nulidade por omissão de pronúncia e (ii) se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga decidiu correctamente ao julgar verificada a excepção da litispendência.

2.2.2 DA NULIDADE POR OMISSÃO DE PRONÚNCIA

A Recorrente sustenta que na decisão recorrida não foi conhecido o mérito dos fundamentos por ela invocados e que a própria sentença reconheceu integrarem o rol do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, o que, a seu ver, inquina aquela decisão de nulidade por omissão de pronúncia [cfr. art. 125.º do CPPT e art. 615.º do Código de Processo Civil (CPC)].

Essa nulidade da decisão não se verifica, como bem salientou o Juiz do Tribunal *a quo* no despacho proferido em cumprimento do disposto no art. 617.º do CPC. Na verdade, como decorre da lei, tal nulidade só pode ocorrer quando a decisão das questões sobre as quais o tribunal não se pronunciou não esteja prejudicada pela solução dada a outras (cfr. art. 608.º, n.º 2 do CPC).

Ora, a decisão recorrida, tendo absolvido a Exequente “B....., S.A.” da instância, por considerar verificada a litispendência, não poderia, consequentemente, apreciar e decidir as questões de mérito suscitadas na petição inicial ou do conhecimento oficioso (cfr. art. 278.º, n.º 1, do CPC).

Salvo o devido respeito, a Recorrente não atentou ou, pelo menos, não relevou a circunstância de a decisão recorrida ser de absolvição da instância, o que significa que não podia o Juiz do Tribunal *a quo* apreciar qualquer questão respeitante ao mérito da acção, ainda que do conhecimento oficioso, pelo que improcede a invocada nulidade da sentença.

2.2.3 DA LITISPENDÊNCIA

A Recorrente discorda da sentença na parte em que nesta se considerou verificada a excepção de litispendência. Sustenta, em síntese, que a decisão recorrida (i) não «*não tutela o Recorrente, uma vez que, nada garante que, o juiz da impugnação não venha dizer que os fundamentos aí invocados*

teriam de o ser apenas em sede de oposição à execução fiscal, e dessa forma a questão escaparia, ao controlo jurisdicional», (ii) que não se verifica a triplíce identidade que constitui pressuposto da litispendência, uma vez que não há identidade de sujeitos, «na medida em que o ora Recorrente não intervém nas causas em confronto com idêntica qualidade jurídica», nem identidade de efeitos jurídicos pretendidos no «processo de oposição e [n]o processo de impugnação já que neste último discute-se a legalidade da liquidação, pretendendo-se a declaração da nulidade ou a anulação do acto tributário de liquidação, e naquele, a legalidade da execução com vista à sua extinção» e, por isso, «[n]ão ocorre risco de contradição ou repetição de decisões, pois que o efeito jurídico que é possível obter através da oposição à execução e o visado pela, dedução de impugnação judicial são distintos».

Vejamos:

A litispendência, materializando-se na repetição de uma causa pendente, constitui excepção dilatatória, que tem por objectivo evitar que o tribunal contradiga ou reproduza uma decisão anterior [cfr. arts. 577.º, alínea i), e 580.º, n.ºs 1 e 2, do CPC].

Para a verificação da litispendência há, pois, que aferir da identidade das causas, com vista a determinar se uma é, ou não, a repetição da outra. «Para sabermos se há ou não repetição da acção, deve atender-se não só ao critério formal (assente na triplíce identidade dos elementos que definem a acção) fixado e desenvolvido no art. 498.º [hoje, art. 581.º], mas também à directriz substancial traçada no n.º 2 do artigo 497.º [hoje, art. 580.º], onde se afirma que a excepção da litispendência (tal como a do caso julgado) tem por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior» (1).

A lei estabelece os parâmetros para determinar a existência dessa identidade. Assim, o art. 581.º do CPC, sob a epígrafe «Requisitos da litispendência e do caso julgado», estabelece, no seu n.º 1, que a causa se repete «quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir», esclarecendo, no n.º 2, que «Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica», no n.º 3, que «Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico», e, no n.º 4, que «Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo factio jurídico. Nas acções reais a causa de pedir é o factio jurídico de que deriva o direito real; nas acções constitutivas e de anulação é o factio concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido».

O que significa que a litispendência só ocorrerá se, cumulativamente, nas acções em apreciação intervierem as mesmas partes, sob a mesma qualidade jurídica, pretendendo obter o mesmo efeito jurídico e esse efeito jurídico tiver por causa o mesmo factio jurídico.

O Juiz do Tribunal *a quo* considerou verificada essa tripla identidade.

A Recorrente afirma, desde logo, que não se verifica o primeiro termo dessa identidade, qual seja a identidade de sujeitos passivos pois, apesar de as partes serem as mesmas, ela «não intervém nas causas em confronto com idêntica qualidade jurídica» (cfr. conclusão 7), invocando em favor da sua tese o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 472/12 (2).

Prima facie, dir-se-ia que a Recorrente tem razão, tanto mais que no ponto III do sumário doutrinário daquele aresto ficou dito: «Embora os pedidos formulados na oposição e na impugnação sejam os mesmos e a causa de pedir seja idêntica, o sujeito não intervém nas duas acções na mesma qualidade jurídica – pois que o faz na qualidade de oponente na oposição e na de impugnante na impugnação – não se verificando, pois, repetição da causa, e consequentemente excepção de litispendência». Mas o seu argumento, que à luz exclusiva do sumário do acórdão parece inabalável, não resiste a uma análise mais profunda.

Na verdade, em regra, a diferente natureza dos processos de impugnação judicial e de oposição à execução fiscal tem associada uma diferença quanto ao efeito jurídico que pode ser obtido num e noutro processo: a anulação ou a declaração da nulidade ou da inexistência do acto tributário impugnado (geralmente, a liquidação de um tributo), no primeiro, e a extinção ou, mais raramente (3), a suspensão da execução fiscal, no segundo.

O que significa que, em regra, há também uma diferença na qualidade jurídica em que o interessado intervém num e noutro processo: geralmente, como sujeito passivo (4) do tributo impugnado, no primeiro, e como executado, enquanto responsável originário, responsável subsidiário, cabeça-de-casal, sucessor, liquidatário judicial, terceiro adquirente de bens, possuidor, substituto ou funcionário, no segundo.

Foi nesse conspecto que se pronunciou o acórdão invocado pela Recorrente (5), como resulta do seu texto: «No caso dos autos, [...] embora os pedidos formulados numa e noutra acção sejam os mesmos e a causa de pedir seja idêntica, o sujeito não intervém nas duas acções na mesma qualidade jurídica – pois que o faz na qualidade de oponente na oposição e na de impugnante na impugnação – não se verificando, pois, repetição da causa. É que, numa situação como a dos autos, não ocorre risco de contradição ou repetição de decisões, pois que o efeito jurídico que é possível obter através da oposição à execução – a respectiva extinção em relação ao oponente – e o visado pela dedução de

impugnação judicial – a anulação do acto tributário impugnado – são inconfundíveis, tendo, aliás, por objecto, actos diversos».

Note-se que na situação a que se referia aquele aresto, a excepção de litispendência foi conhecida num processo de impugnação judicial em que o impugnante, tal como em sede de oposição à execução fiscal, que também deduziu, pretendia *«ver reconhecida a nulidade da citação efectuada no processo de execução fiscal, da certidão de dívida que está na origem dos autos bem como a inexigibilidade da dívida, em razão da declaração de insolvência [...], nenhuma ilegalidade imputando ao acto de liquidação, como é próprio e específico deste meio processual (cfr: os artigos 99.º e 124.º n.º 1 do CPPT)»*, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo aí concluiu: *«Verifica-se, pois, erro na forma do processo, que, in casu, é insusceptível de convalidação – que deve ser determinada sempre que possível – cfr: os artigos 97.º n.º 3 da Lei Geral Tributária e 98.º, n.º 4 do CPPT –, [...] por intempestividade da impugnação para ser convalidada em requerimento de arguição de nulidade da citação e por pendência de oposição com idênticos pedidos e causa de pedir».*

No caso *sub judice* a situação é bem diversa. Desde logo, porque não há erro na forma do processo, apesar de o pedido formulado na presente oposição à execução fiscal ser o de que deve *«o acto de liquidação da dívida exequenda ser declarado ilegal».*

Como procuraremos demonstrar, há situações em que, porque, excepcionalmente, se admite que na oposição à execução fiscal seja discutida a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda, nada obsta a que o pedido aí formulado seja de anulação da liquidação que deu origem à dívida exequenda (com a consequente extinção da execução fiscal).

É certo que, em regra, não é admissível em sede de oposição à execução fiscal a discussão sobre a legalidade da liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda. Isto porque, em regra, a fase executiva é precedida de uma fase administrativa em que é efectuada a liquidação que deu origem à dívida exequenda, permitindo-se ao interessado, na sequência da notificação desse acto, a sua impugnação graciosa ou contenciosa, nos prazos previstos na lei (arts. 70.º, 99.º e 102.º do CPPT). Assim, por ser dada esta oportunidade ao interessado de impugnar o acto de liquidação e haver um prazo para serem usados esses meios processuais, é vedada ao sujeito passivo, em regra, a possibilidade de discutir na oposição a legalidade daquele acto; mas essa regra conhece excepções, designadamente nas situações enquadráveis nas alíneas a), g) e i), do n.º 1 do art. 204.º do CPPT ⁽⁶⁾.

Para a decisão a proferir, interessa-nos agora considerar as referidas alíneas a) e g), ou seja, aquelas em que se prevê a *«Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação»* e a *«Duplicação de colecta»*, respectivamente.

Na primeira daquelas alíneas, *«estamos perante aquilo que doutrinária e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado»*; perante a gravidade do vício subjacente, entendeu o legislador estabelecer um regime legal especial de impugnabilidade contenciosa dos actos de liquidação de tributos para além do termo do prazo geral que a lei fixa para a impugnação judicial, permitindo aquela ainda dentro do prazo da oposição ⁽⁷⁾.

É o que sucede no caso *sub judice*, com a imputação, efectuada pelo Oponente, de inconstitucionalidade da norma em que a Exequente suportou a liquidação que esteve na origem da dívida exequenda ⁽⁸⁾: a questão pode ser suscitada quer em impugnação judicial quer em oposição à execução fiscal ⁽⁹⁾.

Por outro lado, na alínea g) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, o legislador consagrou como fundamento de oposição à execução fiscal a duplicação de colecta, cujo conceito é fornecido pelo n.º 1 do art. 205.º do mesmo Código e que pode também constituir fundamento de impugnação judicial: *«Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo»*; *«Trata-se de um fundamento que pode ser invocado também em impugnação judicial, [...] quando afectar a legalidade do acto de liquidação, o que sucede nos casos em que o acto é praticado já depois de paga a quantia, com base numa anterior liquidação relativa ao mesmo tributo e período de tempo»* ⁽¹⁰⁾.

Em conclusão, a ilegalidade abstracta decorrente da inconstitucionalidade da norma em que a Exequente suportou a liquidação da dívida exequenda e a duplicação de colecta constituem fundamentos quer de impugnação judicial quer de oposição à execução fiscal.

Se é certo que, em regra, os efeitos jurídicos pretendidos (e susceptíveis de serem obtidos) em impugnação judicial e em oposição à execução fiscal são diferentes, há situações, como a *sub judice*, em que esses efeitos (pedidos) são os mesmos: a anulação da liquidação que deu origem à dívida

exequenda (surgindo a extinção da execução fiscal, também pedida em sede de oposição, como mera consequência daquela anulação).

Podemos, pois, concluir que, em regra, não haverá litispendência entre uma impugnação judicial e uma oposição à execução fiscal, mas essa possibilidade existe quando os fundamentos invocados e os efeitos jurídicos pretendidos num e noutro meio processual sejam (podendo ser) os mesmos, como sucede nas acções em confronto.

A situação *sub judice* passa, pois, o teste formal da litispendência, em face da verificação da tripla identidade dos elementos que definem a acção – identidade das partes (no caso vertente é fora de dúvida que as partes na impugnação judicial e na oposição à execução fiscal são as mesmas e são-no, não só material, como juridicamente), identidade de causas de pedir (inconstitucionalidade da norma ao abrigo do qual foi efectuada a liquidação e duplicação de colecta) e identidade de pedidos (anulação da liquidação). E passa também o teste material da litispendência, pois não há dúvida de que as decisões a proferir num e noutro processo colocarão o Tribunal *a quo* na situação ou de se contradizer ou de se repetir, sendo a essa situação que pretende obviar a excepção de litispendência.

Por tudo o que deixámos dito, afigura-se-nos que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, avaliando rigorosamente a situação *sub judice* e fazendo uma criteriosa e bem fundamentada análise da legislação aplicável, fez correcto julgamento ao, conhecendo officiosamente da excepção da litispendência e após dar às partes a oportunidade de sobre a mesma se pronunciarem, julgá-la procedente e absolver a Fazenda Pública da instância na presente oposição à execução fiscal ⁽¹¹⁾.

Questão diversa é a também suscitada nas alegações de recurso e respectivas conclusões, de saber se esta decisão poderá comprometer o direito da Recorrente a tutela efectiva, uma vez que, nas suas palavras, «*nada garante que, o juiz da impugnação não venha dizer que os fundamentos aí invocados teriam de o ser apenas em sede de oposição à execução fiscal, e dessa forma a questão escaparia, ao controlo jurisdicional*».

Salvo o devido respeito, admitimos que a objecção suscitada pela Recorrente poderia assumir relevo, mas só se no caso existissem dúvidas (designadamente decorrentes de alguma tese sustentada na jurisprudência) relativamente à possibilidade de conhecimento em sede de impugnação judicial dos fundamentos em causa. Nessa circunstância, sim, admitiríamos que a prudência (que é uma virtude que as decisões judiciais devem almejar) recomendaria que, ao invés de julgar procedente a excepção da litispendência, o Juiz do Tribunal *a quo* optasse por uma solução de carácter provisório, designadamente suspendendo a instância até que o juiz da impugnação judicial decidisse se conhecia ou não dos fundamentos invocados em ambas as acções ⁽¹²⁾.

Mas, essas dúvidas não existem no caso *sub judice*, motivo por que, a nosso ver, não pode erigir-se a eventualidade de uma decisão não previsível (diríamos, mesmo, de todo imprevisível) e patológica – qual seja, a de o juiz da impugnação judicial não tomar conhecimento dos fundamentos da acção –, contra a qual a lei fornece meios processuais de reacção, designadamente o recurso para tribunal superior, em motivo para condicionar a solução que se nos afigura a adequada para a presente acção.

Em conclusão, a sentença fez correcto julgamento, motivo por que o recurso não será provido.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A litispendência – que, materializando-se na repetição de uma causa pendente, constitui excepção dilatória, que tem por objectivo evitar que o tribunal contradiga ou reproduza uma decisão anterior – só ocorrerá se, cumulativamente, nas acções em confronto, intervierem as mesmas partes, sob a mesma qualidade jurídica, pretendendo obter, nessas acções, o mesmo efeito jurídico e esse efeito jurídico tiver por causa o mesmo facto jurídico.

II - Assim, em regra, não haverá litispendência entre uma impugnação judicial e uma oposição à execução fiscal, pois enquanto o pedido típico naquela é de anulação ou declaração da nulidade ou inexistência do acto impugnado, nesta o pedido típico é de extinção ou suspensão da execução fiscal.

III - No entanto, quando os fundamentos invocados e os efeitos jurídicos pretendido num e noutro meio processual sejam (podendo ser) os mesmos, como sucede no caso *sub judice*, em que na presente oposição à execução fiscal se discute a ilegalidade em abstracto da liquidação que deu origem à dívida exequenda e a duplicação de colecta, fundamentos que foram também invocados em sede de impugnação judicial, sendo que o efeito jurídico pretendido em ambos os meios processuais é a anulação da taxa liquidada, justifica-se julgar procedente a excepção da litispendência, uma vez que existe a possibilidade de virem a ser proferidas decisões em sentido diverso ou repetidas.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

(¹) ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 2.ª edição, Coimbra Editora, pág. 302.

(²) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 17 de Outubro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32230.pdf>), págs. 2624 a 2627, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d82e509c3c61badb80257a850034dfc2?OpenDocument>

No mesmo sentido, decidiu também o acórdão de 24 de Outubro de 2012, proferido no processo n.º 399/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Novembro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32240.pdf>), págs. 3126 a 3128, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/84db314552bc320680257aa60040009c?OpenDocument>, em cujo sumário doutrinário ficou dito no ponto I: «*Não ocorre litispendência entre um processo de impugnação judicial deduzido contra determinada execução fiscal e um processo de oposição a essa mesma execução, pese embora a semelhança de causas de pedir gizadas em ambos os processos, porquanto o sujeito não intervém neles na mesma qualidade jurídica e o efeito jurídico que é possível obter através da oposição à execução – a respectiva extinção em relação ao oponente – e o visado pela dedução da impugnação – a anulação do acto tributário impugnado – são inconfundíveis*».

(³) A suspensão da execução fiscal pode ser pedida em oposição à execução fiscal nos casos em que seja afectada por qualquer motivo a exigibilidade da dívida, por motivo não definitivo, mas meramente temporário.

(⁴) São sujeitos passivos da relação tributária as pessoas singulares ou colectivas, os patrimónios e as organizações de facto ou de direito que estão vinculados ao cumprimento de prestações tributárias, seja como contribuintes directos, substitutos ou responsáveis (art. 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária).

(⁵) E, do mesmo modo, aquele por nós citado e que decidiu no mesmo sentido.

(⁶) Para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, anotação 3 ao art. 204.º, págs. 442/443, respectivamente.

(⁷) JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e vol. cit.*, anotação 4 ao art. 204.º, págs. 443 a 446.

(⁸) Cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *ibidem*, que afirma textualmente: «*Cabem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior; designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares*».

(⁹) Vide JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, II volume, anotação 6 ao art. 99.º, pág. 111.

(¹⁰) JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, III volume, anotação 36 ao art. 204.º, pág. 494. Vide também II volume, anotação 9 ao art. 99.º, pág. 113.

(¹¹) Note-se que, como judiciosamente verificou o Juiz do Tribunal *a quo* e não vem posto em causa, foi na impugnação judicial que a Fazenda Pública foi primeiro notificada para contestar, pelo que é nesta oposição à execução fiscal que deve conhecer-se e declarar-se a excepção (cf. art. 582.º, n.ºs 1 e 2, do CPC).

(¹²) Vide o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Novembro de 2010, proferido no processo n.º 575/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Maio de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32240.pdf>), págs. 1743 a 1746, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1571cbe6563e32e3802577de00569a9a?OpenDocument>.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Ilegalidade abstracta. art. 23.º da Convenção sobre Relações Diplomáticas.

Sumário:

- I — *Contrariamente à ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda – cuja discussão, em regra, está vedada em sede de oposição à execução fiscal –, a ilegalidade abstracta pode ser discutida na oposição, por se enquadrar no fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.*
- II — *Nos termos do art. 8.º, n.º 2, da CRP, as normas de convenção internacional, quando regularmente adoptadas pelo Estado Português e publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflitante com este, motivo por que os tribunais devem recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado.*
- III — *A isenção referida no art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, porque não é uma isenção segundo o conceito tradicional, mas um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, enquadra-se no fundamento de oposição previsto na alínea a) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.*

IV — Não tendo a sentença recorrida fixado a factualidade pertinente a decisão, impõe-se a sua anulação, para efectuar o julgamento da matéria de facto em falta e prolação de nova sentença de acordo com o regime jurídico fixado pelo Supremo Tribunal Administrativo (actuais arts. 682.º e 683.º do CPC).

Processo n.º 187/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Embaixada da A.....

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 313/12.9BELRA

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pela Embaixada da A..... (adiante Executada, Oponente ou Recorrida) com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1- A douta decisão de que se recorre não traduz uma correcta interpretação e aplicação da lei e do direito, em prejuízo da recorrente. Na verdade

2- A sentença recorrida, padece dos vícios de violação de lei, por infracção ao art. 204.º n.º 1 alínea b) [(1)], do CPPT, e, bem assim, por infracção ao princípio da igualdade e da legalidade;

3- Entendeu o Tribunal “a quo”, por remissão para o Acórdão do TCA Sul, de 10 de Julho de 2014, processo n.º 7445/14, que “a isenção referida no art. 23.º n.º 1 da Convenção sobre Relações Diplomáticas é um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, sendo que se impõe aos tribunais recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado, considerando que as suas normas, quando publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este (art. 8.º da Constituição da República Portuguesa).

E, assim é, quando se discute esta realidade não se está a disputar sobre a ilegalidade concreta, mas sim sobre a ilegalidade abstracta do acto tributário subjacente à dívida exequenda, assente no supra citado artigo 23.º, n.º 1 da Convenção sobre Relações Diplomáticas. O que constitui fundamento de oposição com previsão na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT”

4- Salvo o devido respeito, que muito é, não se pode deixar de discordar, frontalmente, com tal entendimento sufragado, pois tal decisão, não faz uma correcta aplicação da lei e do direito.

5- Na verdade o artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, preconiza que “A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos: a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação”

6- Assim, seguindo os ensinamentos de JORGE DE SOUSA, in Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, p. 443 e ss., “na alínea a) do n.º 1 deste artigo prevê-se como fundamento de oposição à execução fiscal a inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita ou não estar autorizada a sua cobrança à data da liquidação, se se tratar de um tributo relativamente ao qual ela dependa de autorização”.

7- E ainda, seguindo o entendimento deste ilustre autor, “está-se, aqui, perante aquilo que doutrinária e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado”.

8- Pelo que face ao exposto retro, dúvidas não podem restar de que estamos perante um caso de ilegalidade em concreto e não em abstracto.

9- Na verdade, para estarmos perante ilegalidade em abstracto, teria de se discutir se a própria lei que é objecto de aplicação padece de vícios de violação de lei superior, mas já não a liquidação, ou seja, não se reporta o acto relativo da lei ao caso concreto,

10- Ora, a liquidação em causa, subjacente à presente execução fiscal, emitida que foi em conformidade e seguindo as directrizes que o Código do IMI impõe.

11- Sendo que, nem o CIMI, nem qualquer concreta norma constante do mesmo diploma, padece de ilegalidade, seja por postergação de lei fundamental, seja por violação de tratado ou Convenção Internacional.

12- Assim, não padecendo a lei em vigor, no momento da prática do acto tributário e a este subjacente, de qualquer vício, não poderá ser qualificada como legalidade abstracta.

13- Face ao antedito, o que a oponente pretendeu, ainda que de forma encapotada, sempre foi discutir a legalidade em concreto, o que, na esteira do entendimento uniforme dos nossos tribunais superiores, bem como sabemos que não se afigura possível em sede de oposição à execução fiscal

14- Na verdade, aquando da notificação da nota de liquidação deveria, a ora oponente, ter lançado mão da impugnação judicial pois nessa sede teria cobertura legal atacar o pretendido, erradamente, por esta, em sede de oposição à execução fiscal.

15- Finalmente, não pode deixar de aqui se trazer à colação o basilar principio da igualdade, que foi postergado e desrespeitado neste caso concreto da recorrente, desse modo se violando também e de forma ostensiva a Lei Fundamental.

16- De facto, a Convenção antedita postula uma verdadeira isenção, contrariamente à qualificação jurídica dada pelo tribunal "a quo" por remissão do acórdão do TCA Sul supra citado, pelo que, mal se compreende que uma isenção resultante do direito interno, maxime benefício fiscal, se o contribuinte não impugnar uma liquidação erradamente emitida, o mesmo já não possa, como não pode, em sede de oposição à execução fiscal alegar a ilegalidade em abstracto, e outrossim uma isenção resultante de convenção internacional já seja concedida toda esta panóplia de direitos de defesa.

17- Destarte, a quanto alegado se deixa reiterado, a sentença recorrida, padece do vício de violação de lei, por infracção ao artigo 204.º n.º 1 alínea a), do CPPT além de consubstanciar postergação da Lei Fundamental, maxime principio da igualdade e da legalidade.

Termos em que, deve ser admitido o presente recurso e revogada a douta decisão da primeira instância, substituindo-a por outra que julgue improcedente a oposição à execução fiscal, com todas as consequências legais.

Todavia, em decidindo, Vossas Excelências farão a acostumada Justiça!».

1.3 A Oponente não contra-alegou, mas apresentou um parecer jurídico com conclusões do seguinte teor:

«1. Constitui um privilégio de direito internacional, que decorre da imunidade diplomática, a isenção de imposto prevista no artigo 23.º, n.º 1 da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas.

2. Pelo artigo 8.º, n.º 2 da Constituição, a Convenção de Viena vigora no ordenamento jurídico português, com força supra legal e infraconstitucional.

3. A norma contida no artigo 23.º, n.º 1 da Convenção prevalece sobre a lei ordinária interna, impedindo que se aplique à A..... ou à sua Embaixada em Portugal, a lei nacional em matéria de definição e fixação de tributação, e que se estabeleça uma relação tributária. Como consequência, a A..... ou a sua Embaixada em Portugal não podem ser contribuintes do Estado Português.

4. Assim, não só a liquidação de IMI, tal como tem sido feita pela Administração Tributária é ilegal, como que essa ilegalidade decorre da inexistência do imposto em vigor em Portugal, constituindo, por isso, fundamento para oposição à execução, de acordo com o artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT».

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido da anulação da sentença e de que seja ordenada a ampliação da matéria de facto, a fim de se indagar do destino dado às fracções e da reciprocidade na isenção de tributação, com a seguinte fundamentação:

«O objecto do recurso é relativo à aplicação que foi efectuada do disposto no art. 2.º n.º 1 alínea a) do C.P.P.T., em termos de poder integrar a referida disposição e a chamada ilegalidade abstracta a aplicação de normas de direito internacional das quais resulte a inexistência de imposto ou a falta de autorização para a cobrança do imposto, bem como se ocorre violação dos principios da igualdade e da legalidade tributária.

Com efeito, a recorrente, após alegar também, na conclusão sob o n.º 2, a violação da alínea b) da dita disposição do C.P.P.T., não sustenta quanto a tal, nem das demais conclusões, nem nas alegações, qualquer fundamento em contrário do decidido, razão pela qual se afigura não ser de conhecer também da respectiva questão que seria a ilegitimidade da oponente Embaixada.

Do probatório resulta, resumidamente, que, após ter sido liquidado I.M.I. em 2009 sobre as fracções autónomas "C" a "Q" de imóvel adquirido em 1988 pela A....., o qual é sito na rua, n.º ..., no, em Lisboa, e não tendo sido paga a 1.ª prestação do mesmo, foi instaurada execução o que deu origem a que foi apresentada a oposição constante dos autos.

E julgou-se ocorrer ilegalidade abstracta, decorrente do previsto nos artigos 1.º alínea i), 3.º alínea a) e 23.º n.º 2 da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas aprovada pelo Dec.-Lei n.º 48295, e da existência de privilégios de membros das missões diplomática e consulares, por aplicação do previsto no art. 8.º n.º 2 da C.R.P.

As disposições legais constantes da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, bem como as semelhantes constantes da Convenção de Viena sobre Relações Consulares aprovada pelo Dec.-Lei n.º 183/72, de 30/5, integram normas do tipo convencional, que não invalidam a aplicação de outras normas e princípios do direito internacional, segundo o previsto no art. 8.º n.º 1 da C.R.P.

Assim, e ainda que naquelas convenções se encontrem fixados requisitos específicos de que depende isenções fiscais, incluindo quanto a membros do pessoal diplomático e consular, da aplicação do princípio da reciprocidade, que integra o dito direito internacional, enquanto princípio comum, pode resultar a inexequibilidade do imposto incidente sobre as fracções dos autos.

A ser assim, como parece, é de mandar ampliar a matéria de facto, a fim de que resulte apurado se ocorre reciprocidade de tratamento quanto à isenção de imposto sobre imóveis quando aqueles forem destinados à residência do dito pessoal diplomático e consular.

Aliás, a oponente juntou, a fls. 89 e ss. documentos que foram tidos por irrelevantes, ao contrário do que parece ser de entender»

Contudo, por constituírem meras fotocópias os factos constantes dos mesmos não podem ser considerados por aquelas não constituírem documentos autênticos na previsão do art. 369.º n.º 1 do C. Civil.

Admitindo que as isenções dos Estados estrangeiros, apesar de serem tratadas como normas de não sujeição, podem ainda ser tidas ainda como condições de exequibilidade, foi entendido no acórdão do T.C.A. Sul de 15-7-09 proferido no proc. 2972/09, acessível em www.dgsi.pt, de acordo com a doutrina de Maria Teresa Veiga Faria em Estatuto dos Benefícios Fiscais – Notas Explicativas.

E que a violação de normas de direito internacional integra o fundamento de ilegalidade abstracta previsto no art. 204.º n.º 1 alínea a) do C.P.P.T., foi já entendido pelo S.T.A. no seu acórdão de 9-4-14 proferido no proc. 76/14, acessível em www.dgsi.pt.

Concluindo:

O fundamento de oposição previsto no art. 204.º n.º 1 alínea a) do C.P.P.T. ocorre quanto a imóvel destinado à residência do dito pessoal diplomático e consular de Estado estrangeiro, havendo reciprocidade na isenção de tributação.

É de anular o decidido, mas mandar ampliar a matéria de facto, nos termos do subsidiariamente previsto no art. 682.º n.º 3 do C.P.C., a fim de que resulte apurado o dito destino dado às fracções, bem como a dita reciprocidade».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que a invocada violação da isenção fiscal prevista no art. 23.º da Convenção sobre Relações Diplomáticas podia subsumir-se ao fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provada a seguinte factualidade:

«A) Em 25 de Maio de 2010, o Serviço de Finanças de Lisboa 8 instaurou, contra a ora oponente, o processo de execução fiscal n.º 3107201001066285, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IMI relativo à 1.ª prestação do ano de 2009 incidente sobre as fracções autónomas “C” a “Q” do artigo matricial n.º 110618-U 1371, da freguesia do, correspondente ao prédio sito na Rua n.º, em Lisboa, no montante de € 4.107,52 e acrescido (cfr. autuação e certidão de dívida, a fls. 1 a 3 do processo de execução fiscal apenso, e documento de cobrança, a fls. 39 e 40 dos autos);

B) A ora oponente foi citada da instauração da execução fiscal em 5 de Junho de 2010 (cfr. informação oficial e aviso de citação, a fls. 3, 4 e 38 dos autos);

C) Em 1 de Julho de 2010 foi apresentada, no Serviço de Finanças de Lisboa 8, a presente oposição à execução fiscal (cfr. carimbo apostado na p.i., a fls. 6 dos autos);

D) Por escritura pública lavrada, em 16 de Dezembro de 1988, no 21.º Cartório Notarial de Lisboa, a A..... declarou comprar, livres de ónus e encargos, a B..... e esposa e a C..... e esposa, que declararam vender, 16 fracções autónomas identificadas pelas letras “A”, “B”, “C”, “D”, “E”, “F”, “G”, “H”, “I”, “J”, “L”, “M”, “N”, “O”, “P” e “Q”, correspondentes ao rés-do-chão, 1.º e 2.º a 8.º andares direitos e esquerdos, perfazendo a totalidade do prédio em regime de propriedade horizontal, sito na Rua n.º, freguesia do, em Lisboa, referido em A) que antecede (cfr. cópia da escritura de compra e venda, a fls. 17 a 28 dos autos)».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Citada para a execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívidas provenientes de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) relativo ao ano de 2009 (1.ª prestação) e às fracções autónomas “C” a “Q” do prédio sujeito ao regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz predial da freguesia do

..... sob o n.º 110618-U 1371, da freguesia do, veio a Embaixada de A..... deduzir oposição.

Interessa-nos agora apenas considerar o fundamento que determinou a procedência da oposição à execução fiscal: a ilegalidade prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Na verdade, a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, louvando-se no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 7445/14 ⁽²⁾, considerou, em síntese, que a isenção referida no art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, na medida em que constitui um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação da legislação interna em matéria tributária aos locais de missão diplomática (v.g., embaixadas) e que prevalece sobre o direito interno infraconstitucional, nos termos do n.º 2 do art. 8.º da CRP, impõe aos tribunais recusar a aplicação de norma que viole aquele tratado internacional, ao qual o Estado Português se vinculou.

Mais considerou que a discussão sobre «*esta realidade*» se situa no âmbito da ilegalidade abstracta da liquidação subjacente à dívida exequenda, e não no âmbito da legalidade concreta deste acto, motivo por que deve admitir-se como fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

A Fazenda Pública discorda desse entendimento. Em resumo, entende que a discussão em torno da existência de uma isenção a benefício do executado se refere à legalidade em concreto da liquidação e, por isso, está vedada em sede de oposição à execução fiscal. Em abono da sua tese, invoca a doutrina exposta por JORGE LOPES DE SOUSA ⁽³⁾, relativamente à distinção entre ilegalidade abstracta e ilegalidade em concreto da liquidação, para concluir «*estamos perante um caso de ilegalidade em concreto e não em abstracto*», uma vez que esta exigiria que estivesse em discussão «*se a própria lei que é objecto de aplicação padece de vícios de violação de lei superior*» e «*nem o CIMI, nem qualquer concreta norma constante do mesmo diploma padece de ilegalidade, seja por postergação de lei fundamental, seja por violação de tratado ou Convenção de Direito Internacional*». Mais argumenta com a violação do princípio da igualdade; considerando que o art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas postula uma verdadeira isenção, entende como violador daquele princípio o entendimento que a mesma, porque resultante de convenção internacional, possa ser invocada em sede de oposição à execução fiscal, quando a jurisprudência tem vindo a recusar essa possibilidade relativamente às isenções previstas no direito interno.

Assim, como adiantámos em 1.6, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que a invocada violação da isenção fiscal prevista no art. 23.º da Convenção sobre Relações Diplomáticas pode subsumir-se ao fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

2.2.2 DA ISENÇÃO PREVISTA NO art. 23.º DA CONVENÇÃO SOBRE RELAÇÕES DIPLOMÁTICAS COMO FUNDAMENTO DE OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

2.2.2.1 Antes do mais, a Convenção sobre Relações Diplomáticas (doravante, Convenção), celebrada em Viena em 18 de Abril de 1961, aprovada pelo Estado Português através do Decreto-Lei n.º 48295, de 27 de Março de 1968, e pela A..... através da resolução n.º 3/91 da Assembleia do Povo, de 16 de Março de 1991 ⁽⁴⁾, é um tratado internacional que, tendo por pressupostos o reconhecimento, desde tempos remotos, pelos povos de todas as nações do estatuto dos agentes diplomáticos, o estatuto de igualdade soberana dos Estados, reconhecido na Carta das Nações Unidas (cfr. art. 2.º, n.º 1), e os propósitos de manutenção da paz e da segurança internacional e do desenvolvimento das relações de amizade entre as nações, visa estabelecer regras sobre relações, privilégios e imunidades diplomáticas, no convencimento de que estas contribuirão para o desenvolvimento de relações amistosas entre as nações, independentemente da diversidade dos seus regimes constitucionais e sociais e no pressuposto de que a finalidade de tais privilégios e imunidades não é beneficiar indivíduos, mas sim a de garantir o eficaz desempenho, das funções das missões diplomáticas, na sua dimensão de representantes dos Estados.

Assim, aquela Convenção, entre outros privilégios e imunidades, estabelece no seu art. 23.º

«1. O Estado acreditante e o chefe de missão estão isentas de todos os impostos e taxas nacionais, regionais ou municipais sobre os locais da missão de que sejam proprietários ou inquilinos, exceptuados os que representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados.

2. A isenção fiscal a que se refere este artigo não se aplica aos impostos e taxas cujo pagamento, em conformidade com a legislação do Estado acreditador, incumba às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o chefe de missão».

Tenha-se presente que *missão diplomática*, é o grupo de funcionários de um Estado (Estado acreditante) presente no território de outro Estado (Estado acreditado ou Estado acreditador) com o objectivo, designadamente, de representar o Estado acreditante perante o Estado acreditado (cfr. art. 3.º, alínea a), da Convenção). No caso que ora nos ocupa, a missão diplomática é a Embaixada ⁽⁵⁾ de A..... em Portugal.

Nos termos das alíneas a) e i) do art. 1.º da Convenção, respectivamente, «*«Chefe de missão» é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade*» e «*«Locais de missão» são os*

edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão».

As prerrogativas diplomáticas – privilégios e imunidades – que a Convenção estabelece podem ser classificados em inviolabilidade⁽⁶⁾, imunidade de jurisdição civil e penal⁽⁷⁾ e isenção fiscal, além de outros direitos⁽⁸⁾.

Interessa-nos agora a isenção fiscal, que abrange o Estado acreditante, o chefe da Missão, a própria Missão e os agentes diplomáticos. Esta isenção inclui os impostos nacionais, regionais e municipais, bem como os direitos aduaneiros, ficando fora do seu âmbito apenas os tributos (taxas) que «representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados» e, bem assim, aqueles «impostos e taxas cujo pagamento, em conformidade com a legislação do Estado acreditador, incumba às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o chefe de missão».

A sentença, por remissão para o já referido acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, teceu pertinentes considerandos em torno da isenção prevista no art. 23.º da Convenção, procurando distingui-la da isenção tributária em sentido estrito, que aqui reproduzimos e reiteramos, por com eles concordarmos integralmente: «[...] não obstante o nomen iuris utilizado pela Convenção não se está perante uma isenção tal como ela é classicamente concebida pela doutrina e jurisprudência mas de uma verdadeira inexistência de imposto. Com efeito a isenção fiscal ou tributária, tal como a incidência, têm origem na lei. O que sucede é que o Estado ou a entidade pública competente para lançar e liquidar o tributo e exigir o seu pagamento procede à exclusão deste através da norma de isenção. Isto é, a isenção não impede o estabelecimento da relação tributária e consequentemente a constituição da obrigação tributária mas apenas a formação do crédito tributário. [...] Diferentes são as coisas quando se aplica uma norma convencional internacional, como é o caso do art. 23.º, n.º 1, da referida Convenção. Esta norma prevalece sobre o direito ordinário português nos termos do art. 8.º da CRP, cujo n.º 2 confere vigência ao Direito Internacional Convencional não abrangido pelo n.º 1 (normas e princípios de Direito Internacional Geral ou comum), através da cláusula geral de recepção plena, sujeita à conditio da publicação do direito convencional recepcionado, nos quais se incluem os tratados solenes e os acordos formalmente simplificados. Tendo ocorrido a publicação da Convenção e sendo regular o processo da sua adopção por parte de Portugal, as respectivas disposições impõem-se sobre a legislação ordinária interna em tudo o que seja conflituante com esta. A Convenção consagra privilégios, inviolabilidades e imunidades. Sendo irrelevante para o caso vertente a noção de inviolabilidade, importa, porém, precisar os conceitos de privilégio e imunidade. A imunidade diplomática traduz o conjunto de prerrogativas reconhecidas pelo Direito Internacional costumeiro e pela comitas gentium [cortesia internacional], concedidas aos agentes diplomáticos, na base da reciprocidade e no interesse mútuo dos Estados, que permitem o exercício completo e cabal das suas missões. O privilégio significa atribuir aos diplomatas e aos locais de missão um regime jurídico de excepção, isentando-os da aplicabilidade de normas ou regimes jurídicos ou concedendo-lhes vantagens que por regra não são concedidas aos nacionais. Quer as imunidades, quer os privilégios, subtraem os diplomatas e os locais de missão à autoridade e à competência jurisdicional do Estado acreditado. Por isso nem sempre é fácil estabelecer a linha de fronteira entre uns e outros, considerando-se por regra que a imunidade impede a sujeição a uma norma de direito interno enquanto o privilégio determina a substituição da lei geral por uma regra especial de Direito interno. A Convenção manteve esta distinção, consagrando imunidades baseadas em normas de direito internacional, bem como privilégios, fundadas no direito internacional, como é o caso das isenções fiscais. E em matéria de impostos consagrou simples medidas de cortesia, em relação às quais o Direito internacional não reconhece qualquer carácter imperativo, como sucede em matéria de isenções aduaneiras. [...] Do exposto concluiu-se que a isenção referida no n.º 1 do art. 23.º, não é uma isenção segundo o conceito acima explanado mas antes um privilégio de direito internacional que impede que se estabeleça qualquer relação tributária em tudo o que diga respeito às missões diplomáticas, o mesmo é dizer, impede a aplicação a estas entidades da lei nacional em matéria de definição e fixação da tributação. Isto é, trata-se de um privilégio em que a norma especial consubstanciada no referido art. 23.º, n.º 1, da Convenção e recepcionada no Direito interno por força do art.º 8.º, n.º 2, da CRP, afasta a norma geral tributária que seria aplicável, determinando que o Estado acreditante ou agente diplomático não possam ser contribuintes no Estado português, uma vez que, no plano dos princípios, o pagamento de impostos é um ato de sujeição incompatível com a soberania dos Estados».

Subscrevemos integralmente estes considerandos: na verdade, o art. 23.º, n.º 1, da Convenção, ao isentar os locais das missões diplomáticas de todo e qualquer imposto, nem sequer pode considerar-se uma isenção no sentido estrito do termo; é, isso, sim, um privilégio de direito internacional que, com a excepção nele prevista (quando os tributos respeitem ao «pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados»), impede o estabelecimento da relação tributária relativamente às missões diplomáticas, encontrando o seu fundamento último na não sujeição de um Estado à soberania de outro.

O que nos leva à conclusão de que, na inexistência de imposto, não faz sentido o recurso à figura da isenção tributária na sua formulação tradicional que, como é sabido, tem sido vista predominantemente,

na nossa doutrina, como um facto impeditivo da constituição da obrigação tributária. Como salienta ALBERTO XAVIER, o facto em que a isenção se traduz não esgota a sua eficácia no plano da relação jurídica do imposto. Configura-se como um facto impeditivo quanto à constituição da relação tributária, mas assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa – a de contribuinte isento – que é inteiramente distinta da do não contribuinte⁽⁹⁾. Segundo o mesmo Autor, «a norma tributária material não se limita sempre, na sua hipótese, à previsão do facto tributário [...]. Muitas vezes, na verdade, faz paralisar a eficácia desse facto pela previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos típicos do primeiro: esse outro facto é a isenção do imposto»; e prossegue: «A isenção tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário e não de uma simples delimitação negativa do facto constitutivo (incidência) [...]. A não incidência decorre da não verificação de um elemento positivo do tipo legal do facto tributário ou da verificação de um seu elemento negativo [...]. A isenção dá-se quando, não obstante se ter verificado o facto tributário em todos os seus elementos, a eficácia constitutiva deste é paralisada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei atribui assim eficácia impeditiva»⁽¹⁰⁾.

Ou seja, podemos concluir, com a sentença recorrida, que a isenção prevista no art. 23.º, n.º 1, da Convenção não é uma isenção em sentido estrito, enquanto benefício fiscal⁽¹¹⁾, mas antes um privilégio de direito internacional, equiparável a uma situação de não tributação.

2.2.2.2 Dito isto, podemos agora avançar para, também com a sentença, afirmarmos que o direito internacional convencional vigora na ordem jurídica portuguesa, por efeito da vinculação internacional do Estado português, sem que para tanto seja requerida outra formalidade para além da mera publicação. Isto, porque o Direito português consagra uma cláusula geral de recepção automática do direito internacional convencional, que adquire relevância na ordem interna independentemente de outra formalidade que não seja a mera publicação, como decorre do n.º 2 do art. 8.º da Constituição da República Portuguesa⁽¹²⁾.

Por outro lado, ainda que a questão não seja pacífica, a posição maioritária sustenta que os tratados internacionais têm valor hierárquico superior ao das leis ordinárias, pelo que devem prevalecer sobre elas em caso de conflito⁽¹³⁾.

2.2.2.3 Dito isto, resta-nos verificar, em abstracto, se, tendo sido efectuada liquidação de IMI sobre prédio que possa ser considerado local de missão (que, vimos já, «são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão») e tendo sido instaurada execução fiscal para cobrança da dívida respectiva, pode ser deduzida oposição a essa execução fiscal com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

O n.º 1 do art. 204.º do CPPT, que elenca os fundamentos de oposição à execução fiscal, prevê na sua alínea a): «Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação».

Como diz JORGE LOPES DE SOUSA, «Está-se, aqui, perante aquilo que doutrinal e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado» e «Cabem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigentes em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares. Inserem-se ainda neste conceito de ilegalidade abstracta os casos em que a norma que foi aplicada no acto de liquidação não podia sê-lo por qualquer outra razão, como é o caso de existir lei especial que estabeleça a ineficácia de quaisquer normas»⁽¹⁴⁾.

A Recorrente, louvando-se na doutrina expendida por JORGE LOPES DE SOUSA, sustenta que a situação não é de ilegalidade abstracta, como decidiu a sentença, mas de ilegalidade em concreto. Mas, salvo o devido respeito, não faz a mais correcta interpretação dessa doutrina.

É certo que, como afirma, «nem o CIMI, nem qualquer concreta norma constante do mesmo diploma, padece de ilegalidade, seja por postergação de lei fundamental, seja por violação de tratado ou Convenção Internacional». Mas isso não significa, sem mais, que a ilegalidade decorrente da tributação em IMI de um local de missão não possa qualificar-se como ilegalidade abstracta. É que, atento o que ficou dito, a tributação dos locais de missão diplomática não é permitida por lei, sendo que o referido art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, celebrada em Viena em 18 de Abril

de 1961, obsta a essa tributação. E as normas do CIMI que conflituem com essa norma convencional internacional devem ter-se por derogadas, nos termos que deixámos referidos.

Sendo seguro o princípio da primazia do direito internacional sobre o direito ordinário interno – não obstante se manter em aberto a discussão sobre qual o tipo de vício que atinge uma norma de direito interno que venha dispor contra uma norma de direito internacional vigente na ordem jurídica portuguesa que deva prevalecer sobre aquela ⁽¹⁵⁾ –, no fundo, e para o efeito que nos interessa considerar, tudo se passa como se não houvesse norma a permitir a tributação dos prédios que constituam locais de missão.

Em conclusão, consideramos que bem andou a sentença ao considerar que o fundamento em causa é subsumível à alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Aliás, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a considerar que «[c]abem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior; designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal» ⁽¹⁶⁾.

2.2.2.4 Isto não significa, sem mais, que possamos confirmar a sentença recorrida.

É que, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a sentença não fixou toda a factualidade necessária à decisão da causa, designadamente a relativa ao destino dado às fracções que estiveram na origem da liquidação que deu origem à dívida exequenda ⁽¹⁷⁾.

Dando de barato que as fracções em causa permaneçam como propriedade do Estado A....., a sentença não fixou factualidade que permita conclusão alguma quanto ao destino que lhes foi dado no ano em causa, sendo que, nos termos que deixámos referidos, o art. 23.º, n.º 1, da Convenção apenas lhes será aplicável se puderem considerar-se como local de missão (que, vimos já, «são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão»).

Apesar de os autos fornecerem elementos quanto à destinação que lhes é dada (cfr. n.º 4 da informação prestada pelo serviço de finanças ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 208.º do CPPT, a fls. 3 e 4), este Supremo Tribunal Administrativo carece de poderes em matéria de facto que lhe permitam suprir a omissão do julgamento da matéria de facto.

Deste modo, impõe-se diligenciar no sentido de que o Tribunal *a quo* efectue o julgamento desse facto e profira nova sentença em conformidade com o regime jurídico exposto.

Há, pois, necessidade de ampliar a matéria de facto com vista a obter todos os elementos que suportem a decisão de direito, designadamente no que respeita ao destino dado às fracções autónomas em causa no período sob análise, o que importa a anulação da decisão recorrida em conformidade com o disposto nos arts. 729.º n.º 3 e 730.º do CPC, na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto (nesta nova redacção, correspondem-lhe os arts. 682.º e 683.º).

Em conclusão, anular-se-á a sentença e ordenar-se-á a devolução dos autos à 1.ª instância, para ampliação da matéria de facto e prolação de nova sentença de acordo com o regime jurídico fixado (que, aliás, é o que foi adoptado na sentença ora anulada por insuficiência da matéria de facto).

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Contrariamente à ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda – cuja discussão, em regra, está vedada em sede de oposição à execução fiscal –, a ilegalidade abstracta pode ser discutida na oposição, por se enquadrar no fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

II - Nos termos do art. 8.º, n.º 2, da CRP, as normas de convenção internacional, quando regularmente adoptadas pelo Estado Português e publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este, motivo por que os tribunais devem recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado.

III - A isenção referida no art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, porque não é uma isenção segundo o conceito tradicional, mas um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, enquadra-se no fundamento de oposição previsto na alínea a) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

IV - Não tendo a sentença recorrida fixado a factualidade pertinente a decisão, impõe-se a sua anulação, para efectuar o julgamento da matéria de facto em falta e prolação de nova sentença de acordo com o regime jurídico fixado pelo Supremo Tribunal Administrativo (actuais arts. 682.º e 683.º do CPC).

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em anular a decisão recorrida e ordenar que os autos regressem

ao tribunal recorrido, para ampliação da matéria de facto e aplicação do direito nos termos acima enunciados.

Sem custas.

*

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) Salvo o devido respeito, tratar-se-á de uma gralha a referência à alínea *b*), pois toda a alegação da Recorrente se reporta à alínea *a*) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

(²) Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/29143ee1e19ba6b780257d17002d6522?OpenDocument>.

(³) No *Código de Procedimento e de Processo Tributário* anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, anotação 4 ao art. 204.º, pág. 443 e segs.

(⁴) Cfr. Aviso n.º 20/91, publicado no *Diário da República* de 9 de Fevereiro de 1991, I Série-A, n.º 34, pág. 647 (<https://dre.pt/application/file/478494>).

(⁵) A Missão Diplomática é usualmente designada em função da categoria do chefe da Missão, adoptando-se a expressão embaixada quando o chefe da Missão tem a categoria de embaixador.

(⁶) A inviolabilidade abrange a sede da Missão e as residências particulares dos diplomatas, bem como os bens ali situados e os meios de locomoção. Aplica-se também à correspondência e as comunicações diplomáticas.

(⁷) Da imunidade de jurisdição decorre que os actos da Missão e os de seus diplomatas não podem ser apreciados em juízo pelos tribunais do Estado acreditado. Além de imunidade de jurisdição civil e administrativa, os agentes diplomáticos também gozam de imunidade de jurisdição penal. A imunidade de execução é absoluta: eventuais decisões judiciais ou administrativas desfavoráveis à Missão ou aos diplomatas não podem ser cumpridas à força pelas autoridades do Estado acreditado.

(⁸) Cfr. JOSÉ CALVET DE MAGALHÃES, *Manuel Diplomático*, Ministério dos Negócios Estrangeiros, 3.ª edição, pág. 68 e segs.

(⁹) Cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pág. 281 e segs.

(¹⁰) *Ibidem*.

(¹¹) Ver art. 2.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais

(¹²) «O n.º 2 estabelece igualmente um regime de recepção automática, mas condicionada, das normas de DIP convencional internacionalmente vinculativas do Estado Português, ou seja, dos tratados e acordos internacionais que abrangem Portugal, quer por o país ser parte nele, quer por ter sido convencionado por uma organização internacional de que Portugal faça parte (por exemplo, um tratado acordado pela UE com terceiros estados). A Constituição exige que a convenção tenha sido «regularmente aprovada ou ratificada» (i. é, aprovada e/ou ratificada de acordo com as regras constitucionais) e tenha sido oficialmente publicada (i. é, publicada no DR - cfr. art. 119.º-1/b)» (cfr. VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, *Constituição da República Portuguesa*, volume I, 4.ª edição, Coimbra Editora, 2007, anotação IV, pág. 255).

(¹³) Sobre a questão, desenvolvivamente, VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, *ob. e vol cit.*, anotação IX, pág. 259 e segs.

(¹⁴) *Código de Procedimento e de Processo Tributário* anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, anotação 4 ao art. 204.º, pág. 443 e segs.

(¹⁵) Cfr. VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, *ob. e vol cit.*, anotação XI ao art. 8.º, pág. 261 e segs.

(¹⁶) Cfr. acórdão de 20 de Abril de 2014, proferido no processo n.º 76/14, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Novembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2014/32220.pdf>), págs. 1387 a 1390, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eb4053d25c037b8f80257cc4003a1802?OpenDocument>.

(¹⁷) O Procurador-Geral Adjunto refere também a falta de factualidade que permita estabelecer a verificação do requisito da reciprocidade de tratamento, mas, salvo o devido respeito, apenas se imporia o conhecimento desse requisito caso a isenção em causa fosse a prevista no art. 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e – bem ou mal, aqui não cumpre apreciar – o imposto está a ser exigido, não ao Estado A....., mas à Embaixada da A.....

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Incompetência em razão do território. Conhecimento oficioso.

Sumário:

- I — *O art. 17.º do CPPT estabelece, para os processos de impugnação e de execução fiscal, um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial que se afasta do regime estabelecido no art. 13.º do CPTA.*
- II — *Nos termos desse regime, a infracção das regras de competência territorial determina a incompetência meramente relativa do Tribunal (cfr. o n.º 1 do art. 17.º), sendo que essa incompetência apenas pode ser arguida, no processo de execução, pelo executado, até findar o prazo para a oposição (cfr. a alínea b) do n.º 2 do art. 17.º do CPPT).*

III — Como tal, a infracção às regras de competência territorial não pode ser oficiosamente conhecida em oposição à execução fiscal.

Processo n.º 191/15-30.
 Recorrente: Ministério Público.
 Recorrido: A..... e Outra.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

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

A..... deduziu oposição à execução fiscal n.º 3611201201029207, contra si revertida pelo Serviço de Finanças de Amadora 3 para cobrança coerciva de dívidas de IRC referentes ao ano de 2010, o Ministério Público, inconformado, recorreu do despacho liminar do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (TAF de Sintra) datado de 26 de Março de 2014, onde se declarou territorialmente incompetente para conhecer da oposição em causa, ordenando a remessa dos autos para o Tribunal Tributário de Lisboa (TTL).

Alegou, tendo concluído como se segue:

I — Recorre o Ministério Público da douta sentença proferida de fls. 48 a 50 dos autos (suporte físico do processo), mediante a qual se declarou a incompetência, em razão do território, deste TAF de Sintra, e determinou a posterior remessa dos autos para o Tribunal Tributário de Lisboa, por ser este o competente, em razão do território, para conhecer da oposição apresentada por A....., na sequência de reversão contra a mesma em função da sua qualidade de eventual responsável subsidiária, e relativamente a um processo de execução fiscal a correr termos pelo Serviço de Finanças da Amadora-3, da responsabilidade originária da sociedade “B....., Lda.”.

II — É uma única a questão a apreciar no âmbito do presente recurso, e consiste em saber se a incompetência territorial pode ser conhecida oficiosamente, de acordo com o disposto no artigo 13º, do CPTA, sem que tenha sido invocada por qualquer das partes, como sustenta o Mmo. Juiz *a quo*.

III — Na sentença ora em recurso foi sufragado o entendimento de que, e de acordo com o disposto no artigo 151º, do CPPT, e face à residência da Oponente em Pinheiro de Loures, área territorial do Tribunal Tributário de Lisboa, seria este, que não o TAF de Sintra, o competente territorialmente para conhecer da oposição, e daí a verificação da excepção dilatória de incompetência relativa, de conhecimento oficioso nos termos do disposto no artigo 13º, do CPTA, e com a consequente ordem de remessa dos autos àquele tribunal.

IV — Entendemos, pela nossa parte, que a decisão recorrida integra erro de julgamento de direito, por errada interpretação e aplicação da lei, e por violação de lei, mais precisamente da disposição do artigo 17º, no 2, alínea b), do CPPT, uma vez que em processo judicial tributário, e ao contrário do que sucede no contencioso administrativo, e relativo a execução fiscal ou respectivos incidentes, seja a oposição, como é o caso, e face à referida norma do artigo 17º, n.º 2, alínea b), do CPPT, a incompetência territorial não é de conhecimento oficioso.

V — Tal significa que a incompetência territorial, para ser conhecida, teria de ser invocada pela executada por reversão, ou ora Oponente, o que não sucedeu, pelo que estava vedado ao juiz conhecer oficiosamente da incompetência territorial do TAF de Sintra.

VI — Assim, nestes termos, e nos demais de direito que doutamente não deixarão de ser supridos, deve o presente recurso ser julgado procedente, e, por via disso, ser revogada a sentença recorrida, e determinado o prosseguimento da oposição neste TAF de Sintra, e se a tal nada mais obstar.

Porém, V. Exas., Venerandos Conselheiros, apreciarão e decidirão como for de Direito!

Não houve contra-alegações.

O despacho recorrido tem o seguinte teor:

“A....., com os demais sinais dos autos, veio deduzir Oposição à execução fiscal n.º 3611201201029207, contra si revertida pelo Serviço de Finanças de Amadora 3 para cobrança coerciva de dívidas de IRC, referentes ao ano de 2010.

O Serviço de Finanças de Amadora 3 prestou nos autos a informação oficial a que se refere o artigo 2080 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Cumpra proferir despacho liminar, ao abrigo do disposto no artigo 209º do CPPT.

Nos termos do disposto no artigo 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ex vi do artigo 2º, alínea c) do CPPT, “O âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria”.

Não logra, no caso vertente, aplicação o disposto no artigo 17º, n.º 2 do CPPT, acerca das situações em que não é possível o conhecimento oficioso da incompetência em razão do território, porquanto, como se conclui do teor do n.º 1 do referido artigo, aquele dispõe, apenas, quanto à competência do Tribunal no processo de impugnação judicial [alínea a)], e do Serviço de Finanças no processo de execução fiscal [alínea b)].

Subsiste, assim, a regra geral enunciada.

Na análise da competência territorial importa ter presente, por um lado, o disposto no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), concretamente, os seus artigos 39º e 50º, e o Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio, e respectivo Mapa Anexo.

Por outro lado, importa atentar no regime constante do CPPT, concretamente, os seus artigos 12º, n.º 1 e 151º, nos termos conjugados dos quais, para o conhecimento das questões de natureza jurisdiccional relativas ao processo de execução fiscal - de que é exemplo a oposição prevista nos artigos 203º e seguintes do CPPT - é territorialmente competente o tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor.

Ora, considerando o regime legal que se enunciou, considerando, ainda, que a Oponente tem o seu domicílio em Pinheiro de Loures, o tribunal territorialmente competente para conhecer da presente oposição é o Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. Mapa Anexo do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro), em cuja área de jurisdição se inscreve o município de Loures.

Nos termos do n.º 3 do artigo 3º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi do artigo 1º do CPTA, julga-se desnecessário facultar o contraditório sobre esta questão, dada a sua simplicidade e uma vez que se encontra expressamente estabelecido na lei o regime aplicável.

A procedência da incompetência territorial importa, de acordo com o disposto no artigo 14º, n.º 1 do CPTA, a remessa dos autos para o tribunal competente que, no caso, como se viu, é o Tribunal Tributário de Lisboa.

Nestes termos e nos das disposições legais citadas, declara-se este Tribunal territorialmente incompetente para conhecer da oposição para cujos termos se declara territorialmente competente o Tribunal Tributário de Lisboa. “.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão colocada pelo Ministério Público nas suas alegações já não é nova e tem merecido por parte deste Supremo Tribunal uma resposta uniforme e reiterada em sentido contrário ao defendido na sentença recorrida, cfr. entre outros o acórdão datado de 18/06/2014, recurso n.º 0551/14.

Assim, porque não se vê agora razão para decidir de modo diferente, também aqui se reiterará aquela doutrina.

Com interesse, escreveu-se nesse acórdão:

“*Questão objecto de recurso:*

1- A incompetência territorial pode ser conhecida oficiosamente?

(...)

O tribunal recorrido adoptou um regime híbrido que vai do Código de Procedimento e Processo Tributário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, à situação em análise, para concluir que é possível o conhecimento oficioso da excepção dilatória de incompetência em razão do território.

Na análise de qualquer questão jurídica colocada no processo judicial tributário, por força do disposto no artº 1º do Código de Procedimento e Processo Tributário aplica-se em primeira linha este código, ainda que sem prejuízo de normas de direito comunitário, ou outras de direito internacional que vigorem na ordem jurídica interna, na lei geral tributária e em legislação especial nomeadamente quanto à liquidação e cobrança dos tributos parafiscais.

Apenas quando no Código de Procedimento e Processo Tributário e nas normas indicadas no antecedente parágrafo se não encontre regulamentação própria ou bastante para uma dada questão jurídico-tributária, será possível o recurso a normas de aplicação supletiva ao processo tributário, referidas no artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário e, pela ordem ali indicada.

Por questões de política legislativa, entendeu-se que nos processos de impugnação e de execução fiscal haveria conveniência em estabelecer-se um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial – artº 17º do Código de Procedimento e Processo Tributário – próxima do adoptado pelo Código de Processo Civil - em que a competência territorial consubstancia excepção dilatória que somente é de conhecimento oficioso nos casos previstos no seu artº.104, do CPC - e divergente do regime estabelecido no Código de Processo nos Tribunais Administrativos, em cujo artigo 13.º se prescreve que «a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria»

Dispõe o Código de Procedimento e de Processo Tributário no seu artigo 17.º, Incompetência territorial em processo judicial:

1 - A infracção das regras de competência territorial determina a incompetência relativa do tribunal ou serviço periférico local ou regional onde correr o processo.

2 - A incompetência relativa só pode ser arguida:

a) No processo de impugnação, pelo representante da Fazenda Pública, antes do início da produção da prova;

b) No processo de execução, pelo executado, até findar o prazo para a oposição.

3 - Se a petição de impugnação for apresentada em serviço periférico local ou regional territorialmente incompetente, o seu dirigente promoverá a sua remessa para o serviço considerado competente no prazo de quarenta e oito horas, disso notificando o impugnante.

Assim, no presente processo, porque o Código de Procedimento e Processo Tributário não considerou que a competência relativa é uma questão de ordem pública, dado o disposto no n.º 2, b) do art.º 17.º em análise e a ausência por parte da Fazenda Pública da dedução da referida excepção dilatória, impedido está o tribunal de dela tomar conhecimento oficiosamente. Tal solução tem vindo a ser reafirmada pelo Supremo Tribunal Administrativo, e pelo Sr. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Volume I, 6.ª ed., 2011, p. 248 – nota 4 a) ao artigo 17.º do CPPT.

Deste modo verifica-se que a sentença recorrida ao conhecer oficiosamente da excepção dilatória de incompetência do tribunal em razão do território incorreu em erro de julgamento por violação da lei, pelo que não pode manter-se.”, no mesmo sentido e a propósito de um despacho da mesma natureza proferido em sede de Oposição à execução fiscal, pode ver-se o acórdão datado de 12/03/2014, recurso n.º 0111/14.

Pelo exposto, e no provimento do recurso, haverá que revogar a decisão recorrida, que mal andou ao oficiosamente julgar verificada a excepção de incompetência em razão do território do tribunal para julgar a oposição deduzida, determinando-se a baixa dos autos ao TAF de Sintra para que aí prossigam os seus termos.

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, determinando a baixa dos autos ao TAF de Sintra para que aí prossigam para conhecimento da oposição, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Caducidade do direito de acção. Absolvição do pedido. Caso julgado material. Artigo 37.º, n.º 4 do CPPT.

Sumário:

- I — Ultrapassada a fase liminar, e verificada a caducidade do direito de acção, por extemporaneidade da petição inicial apresentada, impõe-se a absolvição da Fazenda Pública do pedido e não da instância, uma vez que a caducidade do direito de acção obsta à produção do efeito jurídico dos factos articulados pelo autor;*
- II — Não sendo impugnada a sentença que assim decide forma-se caso julgado material quanto a essa questão, nos termos do disposto nos artigos 619.º, n.º 1 e 621.º do NCPC;*
- III — A situação prevista no n.º 4 do artigo 37.º do CPPT apenas aproveitará ao autor quando o mesmo tiver sido induzido em erro pela comunicação ou notificação que lhe foi feita pelo órgão tributário, quer essa comunicação ou notificação seja insuficiente ou errada, o que não se passa quando o mesmo impugna um acto de indeferimento presumido.*

Processo n.º 194/15-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A..... LDA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL), datada de 23 de Maio de 2014, que julgou improcedente a impugnação que havia deduzido

contra as liquidações adicionais de IVA n.ºs 306684, 306685, 306686, 306687, 306688, 306689, 306690, 306691, 306692, 306693, 306694, 306695, 306696, do ano de 1996; n.ºs 306699, 306700, 306701, 306702, 306703, 306704, 306705, 306706, 306707, 306708, 306709, 306710, 306711, do ano de 1997, e n.ºs 306714, 306715, 306716, 306717, 306718, 306719, 306720, 306721, 306722, 306723, 306724, 306725 e 306726, do ano de 1998.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A) O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal *a quo* que julgou improcedente a impugnação judicial apresentada pela ora Recorrente, a qual tem por objeto a apreciação jurisdicional da legalidade das liquidações de IVA dos anos de 1996 a 1998, no valor total de EUR 163.382,06;

B) Na ótica do Tribunal *a quo*, como resulta da sentença ora recorrida, não é possível conhecer do mérito da impugnação, dado que se verifica uma exceção que obsta ao conhecimento da causa, em concreto, a exceção do caso julgado, nos termos e para os efeitos dos artigos 497.º e 498.º do CPC;

C) A ora Recorrente não pode concordar com a referida decisão, desde logo porquanto não existe nenhuma exceção dilatória que obste ao conhecimento do presente pedido, uma vez que não se verificou uma situação de caso julgado, dado que o Tribunal, em sede da sentença do recurso contencioso previamente apresentado pela Recorrente, determinou a total improcedência do recurso apresentado, apenas e tão só, com base na alegada inadequação do meio processual utilizado face ao pedido efetuado;

D) Ou seja, por outras palavras, o Tribunal não proferiu qualquer decisão sobre o mérito da causa, tendo-se limitado a julgar inadequado o meio processual utilizado e a decidir pela impossibilidade de convalidação do processo para o meio processual adequado — i.e., o Tribunal limitou-se a analisar questões prévias, nada decidindo quanto à relação material controvertida;

E) É assim por demais evidente que a decisão em apreço constitui apenas caso julgado formal, tendo apenas efeitos dentro do respetivo processo, nos termos do artigo 672.º do CPC (atual artigo 620.º), pelo que não se verifica qualquer exceção dilatória, nos termos e para os efeitos do artigo 493.º do CPC (atual 577.º), o que se invoca para efeitos de revogação da decisão ora recorrida;

F) Este Venerando Tribunal já confirmou o entendimento ora defendido pela Recorrente quanto ao alcance do conceito de caso julgado formal, decidindo que, *“As sentenças que recaiam unicamente sobre a relação processual, questões e incidentes fazem, apenas, caso julgado formal e só têm força obrigatória dentro do processo (artigos 96.º/2 e 672.º do CPC). A sentença só constitui caso julgado material nos precisos limites e termos em que julga (artigo 673.º do CPC). Ora, no caso concreto dos autos, inexistente caso julgado material, uma vez que na outra ação não se conheceu do mérito da causa, por se ter considerado que o ato tributário sindicado era inimpugnável por omissão da reclamação prévia para a Comissão de Revisão, nos termos do disposto no artigo 91.º da LGT Portanto, ocorre apenas caso julgado formal quanto a essa questão, só tendo força obrigatória dentro do respetivo processo.”* — vide acórdão n.º 0923/13, de 11.13.2013.

G) Resumindo, em sede do processo de recurso contencioso, o Tribunal não se pronunciou sobre o mérito da causa, nem proferiu qualquer decisão sobre a questão material controvertida, não podendo assim o Tribunal *a quo* julgar verificada a exceção do caso julgado, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente de revogação da decisão ora recorrida.

H) Acresce que, conforme demonstrado pela ora Recorrente, a presente impugnação foi apresentada ao abrigo de uma disposição especial prevista no CPPT (artigo 37.º, número 4) que permite expressamente a apresentação do meio processual adequado à apreciação de um pedido, sempre que o Tribunal em ação anterior que tenha conhecido do mesmo pedido, considere errado o meio processual utilizado, tal como se verificou no caso em apreço.

I) Como já decidiu este Venerando Tribunal (acórdão de 04.12.2012, processo n.º 0122/12), *“II - Se o contribuinte interpõe ação administrativa especial, a convalidação em processo de impugnação judicial constitui um poder/dever vinculado do juiz da causa (artigos 98.º n.º 4 do CPPT e 97.º n.º 3 da LGT), que apenas pode ser afastado quando a convalidação se mostre inviável perante a inidoneidade da petição inicial, a manifesta improcedência da pretensão ou a extemporaneidade da petição em função do meio processual adequado. III - A errónea indicação do meio de defesa na notificação efectuada ao contribuinte não torna idóneo o meio processual utilizado, determinando apenas a aplicação do disposto no artigo 37.º, n.º 4 do CPPT no caso de se tornar impossível a convalidação no meio processual adequado.”*

J) Assim a Recorrente não pode aceitar a posição defendida pelo Tribunal *a quo* no sentido de que rejeitada a convalidação por intempestividade do meio processual correto (a impugnação judicial), a Recorrente ficaria impedida de discutir a questão material controvertida por verificação da caducidade do direito de impugnação!

K) No caso em apreço, e como resulta da sua petição inicial, a Recorrente entende que o artigo 37.º/4 do CPPT se aplica inequivocamente ao caso em apreço, uma vez que a ratio da norma consiste em facultar ao sujeito passivo a apresentação do meio processual adequado às suas pretensões sempre que

por motivo que lhe não seja imputável, tenha apresentado um outro meio processual, o qual *a posteriori*, o Tribunal vem a considerar como inaplicável ao caso em apreço.

L) Tudo resumido, e em virtude do disposto no número 4 do artigo 37.º do CPPT, é inequívoco que, tendo o tribunal determinado que o meio processual adequado ao caso em apreço seria o da impugnação judicial e decorrendo a utilização do meio de recurso contencioso de um motivo não imputável à ora Recorrente, conforme amplamente explicado nos presentes autos, é plenamente admissível a apresentação do presente meio, em estrito cumprimento do princípio da tutela jurisdicional efetiva previsto no número 4 do artigo 268.º da CRP;

M) Admitir-se um cenário e uma interpretação distinta, equivaleria a uma denegação do princípio da tutela jurisdicional efetiva e uma clara violação das mais elementares regras de segurança e boa-fé que devem regular as relações entre os particulares e o Estado;

N) Recorde-se que a alegada errónea aplicação do meio processual do recurso contencioso por parte da Recorrente não lhe pode ser assacada, decorrendo tal facto única e exclusivamente da deficiente formulação do artigo 76.º do CPPT e de uma interpretação jurisprudencial com a qual os contribuintes não podiam, atentos os princípios da confiança e boa-fé, razoavelmente, contar;

O) Tudo resumido, é assim evidente que a petição inicial apresentada pela ora Recorrente é manifestamente tempestiva e tem pleno enquadramento legal ao abrigo do artigo 37.º/4 do CPPT, o que motivará a anulação da decisão ora recorrida, devendo as liquidações ora sindicadas ser consequentemente anuladas com base nos fundamentos abaixo melhor expostos, tudo com as devidas consequências legais;

P) Delimitadas as questões formais subjacentes à prolação da decisão ora recorrida, a ora Recorrente não concorda com o entendimento defendido pela Administração Tributária que motivou a realização de correções em sede de IVA dos anos de 1996 a 1998, considerando que o procedimento de inspeção padece de vício de falta de fundamentação, padecendo ainda as liquidações objeto da presente impugnação judicial de vício de violação de lei, o que motivará a procedência do presente recurso;

Q) Conforme resulta da prova efetuada nos presentes autos, a ora Recorrente, em sede de resposta aos projetos de indeferimento das reclamações gratuitas relativas aos atos tributários objeto dos presentes autos, veio ao processo deduzir uma série de argumentos de facto e de Direito, tendo questionado, de forma fundamentada, a legalidade dos respetivos procedimentos tributários, invocando a violação dos artigos 60.º, 68.º e 77.º da LGT;

R) Ora, no caso em apreço, a falta de fundamentação decorre da circunstância de, determinando o n.º 6 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (atual artigo 60.º, número 7) a obrigatoriedade de a Administração Tributária levar em conta na fundamentação da decisão final os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes, a simples menção sumária de que é de manter a decisão constante do projeto de decisão, sem nada acrescentar de substancial, ou mesmo a reprodução integral da “fundamentação” anteriormente expressa, não integra o conceito de ato fundamentado.

S) Com efeito, da análise da notificação das decisões de indeferimento expresso das reclamações gratuitas não é possível descortinar os motivos porquanto as objeções formuladas pela ora Recorrente em sede de audição prévia foram desconsideradas na decisão final dos procedimentos tributários, nem tão pouco se descortina, os motivos e razões, que levam a Administração Tributária a afirmar que a atividade de publishing se encontra abrangida pelo n.º 17 do artigo 9º do CIVA, não existindo também qualquer referência à Informação n.º 1610, da DSIVA, processo A10095049, mormente a justificação porquanto não seria de aplicar o entendimento administrativo aí vertido, e que é oposto ao postulado para fundamentação dos atos tributários ora sindicados;

T) Assim, ao omitir por completo na “fundamentação” da decisão as razões que a levaram a desconsiderar os argumentos e razões trazidas pela Recorrente em sede da reclamação gratuita subjacente aos presentes autos, sempre se há de concluir que a Administração Tributária não cumpriu o dever de fundamentação conforme preceituado no artigo 77.º da Lei Geral Tributária, o que se invoca para os devidos efeitos legais;

U) Acresce que, em sede de audição prévia aos projetos de indeferimento das reclamações gratuitas, a ora Recorrente invocou a existência de uma informação emitida pela Direção de Serviços do IVA, a qual, a propósito de uma **situação absolutamente idêntica** à da Recorrente, **postula claramente que a exploração de obras musicais por entidades diversas dos autores não se mostra abrangida pela isenção do n.º 17 do artigo 9º do CIVA;**

V) Resulta claramente do exposto que a questão de direito em análise nos presentes autos é incontroversa para a Administração Tributária, revelando-se absolutamente contrário aos princípios da igualdade, da justiça e da tutela da confiança legítima consagrados nos artigos 55º da LGT e 7.º do CPA, que a Administração Tributária, perante factos tributários simetricamente idênticos, profira duas decisões diametralmente opostas;

W) Ora, face ao disposto na alínea b) do n.º 4 artigo 68º da LGT, a Administração Tributária está não apenas vinculada às orientações genéricas contidas em circulares administrativas, mas também ao teor dos “*instrumentos de idêntica natureza*”, vide os despachos que, mesmo incidindo sobre casos concretos

de aplicação das normas tributárias, comportem orientações de natureza genérica que sejam utilizadas pelos serviços como precedente na determinação das soluções concretas dos sujeitos passivos;

X) Ora, como resulta da prova documental junta aos presentes autos, nos Despachos do Diretor de Finanças de Lisboa não há sequer uma tentativa de explicação dos motivos do afastamento de tal orientação administrativa que esteve na base da conduta da ora Recorrente, motivo porquanto se deve entender que os atos tributários objeto dos presentes autos padecem de manifesto vício de lei, por violação do artigo 55.º do CPPT, n.º 7 do artigo 60.º, n.º 4 do artigo 68.º e artigo 77.º, todos da LGT, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente de procedência dos presentes autos;

Y) Acresce que, no caso dos presentes autos, não estão verificados os pressupostos para liquidação de juros compensatórios, desde logo por inexistência de comportamento censurável do contribuinte, mas também por que as liquidações de juros sindicadas violam de forma expressa o disposto no n.º 9 do artigo 35.º da LGT, uma vez que não evidenciam a taxa de juros aplicada, o montante da dívida principal, o número de dias, não evidenciando com clareza o cálculo dos juros conforme expressamente preceituado na supra referida norma legal, o que determina a sua anulabilidade por falta de fundamentação legal;

Z) Face a tudo o acima exposto, deve o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente por provado, requerendo-se a este Venerando Tribunal que revogue a decisão ora recorrida e, consequentemente, anule os atos tributários ora sindicados, com base nos vícios acima melhor expostos nas presentes alegações, tudo com as demais consequências legais, mormente o direito da Recorrente à restituição das quantias indevidamente pagas acrescidas dos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

Nestes termos, e nos melhores de Direito que os mui Ilustres Juizes CONSELHEIROS deste Venerando Tribunal assim o julgarem no seu MUI douto juízo, deve o recurso interposto pela Recorrente ser julgado totalmente procedente, requerendo-se a revogação da decisão ora recorrida, com base nos fundamentos acima melhor expostos e a consequente remessa do processo para o Tribunal *a quo* para efeitos de apreciação da questão material controvertida e prolação de nova decisão sobre o mérito, concluindo-se no sentido da anulação das liquidações de IVA objeto dos presentes autos, tudo com as demais consequências legais.

Não obstante o pedido acima exposto, caso este venerando Tribunal entenda que dispõe de todos os elementos para apreciação das questões de direito controvertidas nos presentes autos e decida não ordenar a remessa do processo de novo para a 1ª instância, a ora Recorrente requer ainda a este Venerando Tribunal, ao abrigo do atual artigo 665.º do CPC, que conheça em substituição do mérito do pedido apresentado pela ora Recorrente

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

“A....., Lda” recorre da sentença do TAF de Lisboa de 23.05.2014 que julgou improcedente a Impugnação das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios referentes aos exercícios de 1996 a 1998.

Questão que se coloca é se a sentença recorrida errou ao considerar procedente a excepção do caso julgado invocada pela Fazenda Pública e acompanhada pelo Ministério Público da 1ª Instância.

Creio que não assiste razão à ora Recorrente.

Como se vê dos factos provados e de fls. 233 e sgs. para as quais remete o ponto B do probatório, a Impugnante, ora Recorrente, visando a anulação das liquidações impugnadas nos presentes autos, interpôs no extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa recurso contencioso, que correu termos sob o n.º 381/07.

Nesse processo foi, em 21.10.2009, proferida sentença que, bem ou mal, convolou os autos de recurso contencioso em autos impugnação judicial, julgando estes “não provados e improcedentes” e, em consequência”, absolvendo a F.P. dos pedidos.

Em 10.12.2009 deu entrada em tribunal a petição da presente impugnação, alegadamente apresentada ao abrigo do n.º 4, do art. 37.º do CPPT (ponto E dos factos provados).

Ora, não parece que no caso vertente tenha aplicação o preceito invocado.

É verdade que dos termos da sentença claramente resulta que o não conhecimento do mérito da causa decorreu do facto da petição não ser tempestiva para o processo de impugnação judicial, que era o meio próprio para sindicarem a legalidade das liquidações de IVA em causa e dos respectivos juros compensatórios.

Porém, o que é facto é que o tribunal efectuou a convalidação do recurso contencioso em impugnação judicial, que julgou improcedente, com absolvição da F.P. dos pedidos e essa decisão, como a própria impugnante o reconhece no art. 17.º do articulado inicial, transitou em julgado em 17.11.2009.

Ora, esta situação, salvo melhor entendimento, é bem diversa daquela que vem contemplada no art. 37.º, n.º 4 do CPPT.

Com efeito, o uso da faculdade prevista no art. 37.º, n.º 4 do CPPT pressupõe a existência de erro na notificação quanto ao meio de reacção contra o acto notificado.

E, no caso vertente, é manifesto que tal não ocorre uma vez que a AT não indicou erradamente qual o meio de reacção a utilizar pelo contribuinte para reagir contra o acto ou actos de que foi notificado. Aliás, nem sequer decidiu o recurso hierárquico na sequência do qual foi interposto o recurso contencioso (art. 12.º da p.i. e fls. 215 e segs.) e, no que concerne à notificação das decisões das reclamações gratuitas, indicou acertadamente que das mesmas cabia recurso hierárquico ou impugnação Judicial e quais os prazos a observar, nos termos dos arts. 66º, n.º 2 e 102º, n.º 2, ambos do CPPT, respectivamente (cfr. art. 10º da p.i. e fls. 138, 151 e 164).

Consequentemente, não pode ser assacada à AT qualquer erro na utilização pela ora Recorrente do meio processual do recurso contencioso que a sentença proferida nesse processo, devidamente transitada, convolou em impugnação judicial e, Jogo, julgou improcedente.

Não pode, pois, a ora Recorrente, socorrendo-se da faculdade prevista no art. 37º, n.º 4 do CPPT, recuperar não só o prazo para a dedução de impugnação judicial como também a possibilidade de ver reapreciados em nova impugnação judicial pedidos sobre o quais, bem ou mal, repete-se, já foi produzida decisão transitada, deles se absolvendo a F.P.

Nesta conformidade, sou de parecer que o presente recurso deverá ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se a sentença recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A. A Sociedade aqui Impugnante interpôs, no extinto Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa, Recurso Contencioso das seguintes liquidações adicionais de IVA: n.ºs 306684, 306685, 306686, 306687, 306688, 306689, 306690, 306691, 306692, 306693, 306694, 306695, 306696, do ano de 1996; n.ºs 306699, 306700, 306701, 306702, 306703, 306704, 306705, 306706, 306707, 306708, 306709, 306710, 306711, do ano de 1997, e n.ºs 306714, 306715, 306716, 306717, 306718, 306719, 306720, 306721, 306722, 306723, 306724, 306725 e 306726, do ano de 1998 - cfr. fls. 215;

B. Em 21 de Outubro de 2009, nos autos de Recurso Contencioso referidos em A, que correram neste Tribunal com o n.º 381/07, antes n.º 12/03, do 2º Juízo, 2ª Secção, do extinto Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa, foi proferida sentença de convalidação do processo de Recurso Contencioso em Impugnação Judicial e, com fundamento na caducidade do direito de acção, indeferida a Impugnação - cfr. fls. 233 e ss;

C. Da decisão referida em A foi o ora Impugnante notificado, por carta registada, em 27 de Outubro de 2009 - cfr. fls. 233;

D. Resulta do SITAF que a decisão referida em C não foi objecto de recurso ou de qualquer reclamação - consulta do SITAF;

E. Em 10 de Dezembro de 2009, deu entrada em tribunal, remetida, antes, por telecópia de 7 do mesmo mês, PI de Impugnação Judicial, alegadamente, apresentada ao abrigo do disposto no n.º 4 do art. 37º do CPPT e do art. 97º do mesmo código - cfr. fls. 4 e 29;

F. No processo de Recurso Contencioso referido em A, pedia a ora Impugnante a anulação das liquidações referidas, também em A, e o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do art. 43º da LGT, a computar entre 22 de Fevereiro de 2001 e a data do efectivo reembolso, sendo a causa de pedir a falta de fundamentação das liquidações, a violação do princípio da igualdade e do art. 68º da LGT, e a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios - cfr. fls. 231;

G. Na presente Impugnação pede a Impugnante a admissão da Impugnação ao abrigo do art. 37º, n.º 4, do CPPT, a anulação das mesmas liquidações referidas em A, e o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do art. 43º da LGT, a computar entre 22 de Fevereiro de 2001 e a data do efectivo reembolso, sendo a causa de pedir a falta de fundamentação das liquidações, a violação do princípio da igualdade e do art. 68º da LGT, e a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios - cfr. fls. 29.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A recorrente, inconformada, pretende a revogação da sentença proferida nos autos a fls. 306 a 310 que julgou improcedente a impugnação uma vez que em decorrência de decisão judicial anterior transitada em julgado, em que se havia reconhecido a caducidade do direito de acção (de impugnar), se extinguiu relativamente à impugnante “...o direito de impugnar tais liquidações”.

Alega, em síntese, e no que interessa para a revogação da decisão recorrida:

-não existe nenhuma exceção dilatória que obste ao conhecimento do presente pedido, uma vez que não se verificou uma situação de caso julgado, dado que o Tribunal, em sede da sentença do recurso contencioso previamente apresentado pela Recorrente, determinou a total improcedência do recurso apresentado, apenas e tão só, com base na alegada inadequação do meio processual utilizado face ao pedido efetuado;

-que a decisão em apreço constitui apenas caso julgado formal, tendo apenas efeitos dentro do respetivo processo, nos termos do artigo 672º do CPC (atual artigo 620º), pelo que não se verifica qualquer exceção dilatória, nos termos e para os efeitos do artigo 493.º do CPC (atual 577º), o que se invoca para efeitos de revogação da decisão ora recorrida;

-a presente impugnação foi apresentada ao abrigo de uma disposição especial prevista no CPPT (artigo 37.º, número 4) que permite expressamente a apresentação do meio processual adequado à apreciação de um pedido, sempre que o Tribunal em ação anterior que tenha conhecido do mesmo pedido, considere errado o meio processual utilizado, tal como se verificou no caso em apreço;

-em virtude do disposto no número 4 do artigo 37.º do CPPT, é inequívoco que, tendo o tribunal determinado que o meio processual adequado ao caso em apreço seria o da impugnação judicial e decorrendo a utilização do meio de recurso contencioso de um motivo não imputável à ora Recorrente, conforme amplamente explicado nos presentes autos, é plenamente admissível a apresentação do presente meio, em estrito cumprimento do princípio da tutela jurisdicional efetiva previsto no número 4 do artigo 268.º da CRP.

Vejamos, então.

Na referida decisão transitada em julgado, facto B. do probatório, constante de fls. 235 a 240, apreciou-se a questão da propriedade do meio processual utilizado pela impugnante (o recurso contencioso de anulação), tendo-se concluído que o meio processual adequado era a impugnação judicial.

Sendo certo que esse recurso contencioso de anulação foi intentado, tal como resulta do probatório dessa decisão, facto 7.º, de um acto silente, ou seja, de um indeferimento presumido do recurso hierárquico que oportunamente havia sido intentado junto da Administração Fiscal.

Face a essa conclusão, e à decisão de convalidação no meio processual adequado, tal como assim se entendeu na referida sentença, apreciou-se a tempestividade desses autos já assumindo como se de uma impugnação judicial se tratasse, tendo-se, então, concluído que a impugnante já havia deixado passar o prazo legalmente estipulado para a dedução da impugnação judicial.

E, nesse seguimento, decidiu-se:

“Por tudo quanto vem de ser exposto, convolo os presentes autos de acção de recurso contencioso deduzidos por... em autos de impugnação e, julgo os mesmos não provados e improcedentes, pelo que em consequência absolvo a F.P. dos pedidos”.

E o que é certo, é que desta decisão não foi interposto qualquer recurso.

Portanto, se bem se percebe, nessa sentença em questão, decidiu-se:

-convolar o recurso contencioso de anulação em impugnação judicial;

-julgar improcedente os pedidos formulados na impugnação judicial por se mostrar caduco o direito de acção.

Do alinhamento do relatório dessa referida sentença, a mesma foi proferida já no momento próprio, ou seja, após os articulados das partes, após a fase de alegações e após o parecer do Ministério público, ou seja, não se tratou de despacho liminar, ou sequer, de decisão imediatamente subsequente aos articulados.

Tem este Supremo Tribunal entendido que, ultrapassada a fase liminar, e verificada a caducidade do direito de acção, por extemporaneidade da petição inicial apresentada, impõe-se a absolvição da Fazenda Pública do pedido e não da instância, uma vez que a caducidade do direito de acção obsta à produção do efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, cfr. entre outros, acórdãos deste STA, datados de 22/05/2013, de 05/02/2015 e de 22/04/2015, respectivamente, recs. n.ºs. 0340/13, 01775/13 e 01194/14.

A solução encontrada na referida sentença, facto B. do probatório, respeitou esta doutrina e aplicou-a, ou seja, após a convalidação dos autos e tendo constatado que a impugnação seria extemporânea absolveu a Fazenda Pública dos pedidos que contra si haviam sido formulados.

Não se limitou nessa sentença a pronúncia relativamente a questões de forma, a questão que contendesse unicamente com a tramitação ou regularidade processual, considerou-se que a impugnante havia perdido o direito a impugnar e, em consequência, absolveu-se a Fazenda Pública dos pedidos.

E assim sendo, não há dúvida que se formou o caso julgado material quanto a essa questão, nos termos do disposto nos artigos 619.º, n.º 1 e 621.º do NCPC e não caso julgado formal nos termos do disposto no artigo 620.º do mesmo Código.

Portanto, ao não ter sido impugnada tal sentença ficou definitivamente decidida a questão da “inexistência” do direito de acção na esfera jurídica da impugnante e, conseqüentemente, já não se está perante a situação prevista no artigo 37.º, n.º 4 do CPPT (No caso de o tribunal vier a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o acto notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial).

A propósito deste n.º 4 escreve J. Lopes de Sousa, CPPT Anotado, 6ª edição, vol I, pág. 362: “No n.º 4 deste art. 37.º pressupõe-se que o uso de um meio de reacção inadequado justifica uma decisão de rejeição.

Porém, quando não é caso disso, por se tratar de situação em que o acto impugnado é susceptível de impugnação contenciosa, mas não foi utilizada a forma processual adequada [por exemplo, utilização do processo de impugnação judicial em situação em que deve ser utilizada a acção administrativa especial, nos termos do art. 97.º, n.º 1, alíneas d) e p), do CPPT], estar-se-á perante um mero erro na forma de processo judicial, que deve ser corrigido, através da convalidação do processo para a forma

adequada, como impõem os arts 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT, desde que a petição possa ser aproveitada para esse fim.

Porém, se a petição não poder ser aproveitada para o meio processual adequado, deverá aplicar-se também a regra deste n.º 4 do art. 37.º, permitindo ao interessado a correcção do erro, pois, desde há muito que se vem adoptando o entendimento de que os interessados não devem ser prejudicados por erros de entidades públicas competentes, princípio este que tem afloramentos explícitos no n.º 6 do art. 161.º e no n.º 3 do art. 198.º do CPC.

Por aplicação deste mesmo princípio, no caso de o obstáculo à convolação para o meio processual adequado ser exclusivamente a intempestividade, se a petição foi apresentada tempestivamente para o meio processual errado indicado na notificação, deverá considerar-se a petição tempestiva, corrigindo-se o erro na forma de processo.”

Surpreende-se, da economia deste preceito, que a situação prevista neste n.º 4 apenas aproveitará ao autor quando o mesmo tiver sido induzido em erro pela comunicação ou notificação que lhe foi feita pelo órgão tributário, quer essa comunicação ou notificação seja insuficiente ou errada.

No caso concreto não houve qualquer comunicação ou notificação, a impugnante atacou um acto de indeferimento presumido o que implica, necessariamente, o silêncio da Administração, quer quanto à decisão, quer quanto, naturalmente, à subsequente notificação.

De resto, nem sequer se poderia afirmar existir dúvida séria no tocante ao meio processual judicial de que o recorrente deveria lançar mão para atacar tal acto de indeferimento presumido uma vez que, ao longo do tempo, tem sido uniforme a interpretação do disposto no artigo 102º, n.º 1, als. d) e e) do CPPT (na redacção à data) no sentido de que o indeferimento presumido do recurso hierárquico interposto do acto de indeferimento de reclamação graciosa interposto contra a liquidação do imposto se faz por via da impugnação judicial e não por via do recurso contencioso de anulação (hoje acção administrativa especial), cfr., entre outros, acórdão deste Supremo Tribunal datado de 12/06/2007, rec. n.º 0341/07.

Podemos, assim, concluir que o caso concreto não se subsume ao disposto naquele n.º 4 do referido artigo 37º, pelo que, também por esta razão o presente recurso não merece provimento.

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal em negar provimento ao recurso que nos vinha dirigido.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Omissão de pronúncia.

Sumário:

Não ocorre nulidade por omissão de pronúncia, ficando, deste modo, cumprido o dever de pronúncia, quando o acórdão do TCA — Sul se abstém de conhecer de uma questão, mas indica fundamentadamente as razões pelas quais dela não conhece.

Processo n.º 315/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., S.A., com os demais sinais dos autos, veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1992, no montante global de 131.107.929 \$00.

Por sentença de 03 de Fevereiro de 2012, o TAF de Sintra julgou procedente a impugnação judicial e anulou o acto em crise.

Inconformada com o assim decidido, a representante da Fazenda Pública, interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por acórdão proferido em 30 de Outubro de 2012 negou provimento ao recurso, mantendo na ordem jurídica a decisão recorrida.

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

«A) O Acórdão, a fls..., que deliberou negar provimento ao recurso apresentado pela AT, incorreu em **nulidade, por omissão de pronúncia**, por não ter conhecido de questão, colocada pela Fazenda Pública no seu recurso, a fls..., que deveria ter conhecido e decidido, conclusões IV) a XXII) das alegações, cfr. alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC.

B) Efectivamente, não se afigura correcta a conclusão, pelo mesmo Acórdão efectuada de que a ora recorrente não terá atacado, como devia, todos os fundamentos que suportam o conteúdo decisório da sentença de 1ª Instância e que esse facto implicaria sempre a manutenção do decidido.

C) A sentença de 1ª Instância debruçou-se sobre três situações distintas: as vendas de “Time Sharing” com base na feitura de contratos promessa de compra e venda cujas vendas eram reconhecidas quando o valor do contrato estivesse liquidado até 50%, contratos anulados com os valores de retenção já entregues e contratos que se encontram em contencioso.

D) E, quanto à primeira e terceira situação, considerou o Tribunal de 1ª Instância que não era legítimo à AT proceder às correcções técnicas efectuadas, dado que não era possível realizar o apuramento directo da matéria tributável com base nos referidos contratos-promessa de compra e venda e não no ano de efectiva transmissão daqueles direitos, mas também que, “da análise aos lançamentos contabilísticos do impte se concluiu e bem que não se conseguiu apurar com exactidão o valor por si apurado quanto à venda daqueles direitos por falta de suporte documental do balancete”, pelo que, devia a AT ter recorrido à avaliação indirecta da matéria tributável.

E) Ora, nas suas alegações de recurso, a AT aduziu argumentação no sentido de invocar que, contrariamente ao decidido, não se justificava a avaliação indirecta, no ano de efectiva transmissão daqueles direitos, mas sim, que estavam correctas as correcções efectuadas pela AT, com base num outro método, correcções técnicas, que considerou as vendas realizadas logo que o valor do contrato se encontrasse liquidado em 50%.

F) Pelo que, em terceiro lugar, não se nos afigura correcto concluir, como parece concluir o Acórdão ora recorrido, que a AT não atacou a ilegalidade das correcções por violação do princípio da especialização dos exercícios.

G) Por outro lado, também não é correcto concluir, como o faz o Acórdão recorrido, que a AT, no seu recurso, não questionou a sentença de 1ª Instância quanto aos contratos anulados.

H) Não só o fez, veja-se a conclusão XXI, das alegações de recurso, como também não era o facto de a AT não ter, eventualmente, impugnado a sentença de 1ª Instância, quanto a esse ponto em concreto e relativo a essa situação (dos contratos anulados) que inviabilizava o conhecimento e a decisão sobre a questão da metodologia utilizada na correcção que suportou a liquidação impugnada.

I) Assim, a questão da metodologia adoptada é independente e conduzia, por si só, à anulação de parte das correcções efectuadas pela AT.

J) O que significa que a mesma não só não ficou prejudicada como se justificava o seu conhecimento pelo Acórdão recorrido, por ser possível compartimentar a análise do recurso quanto ao tipo das correcções efectuadas pela AT.

K) Donde, sempre se imporia ao Acórdão ora recorrido o conhecimento do recurso e da questão da metodologia nele colocada pela AT.

Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

L) Não é correcto concluir, como o faz o Acórdão ora recorrido, que a sentença recorrida sempre seria de manter na ordem jurídica por a AT não ter atacado todos os fundamentos da sentença e por essa circunstância determinar que aqueles fundamentos que não foram sindicados se firmam na ordem jurídica, implicando a manutenção do decidido com suporte nos mesmos.

M) A AT atacou os fundamentos que se impunham estando abrangida na questão da metodologia adoptada a questão da especialização de exercícios, já que, nas suas alegações de recurso, a AT continua a defender a legalidade da utilização do método das correcções técnicas no momento em que os contratos (promessa) se encontram efectivamente realizados, com recebimento de 50% do valor do contrato final, e não, como o considerou a 1ª Instância, com recurso a métodos indirectos no efectivo momento da venda dos direitos.

N) E, quanto à outra situação, dos contratos anulados, ainda que a AT não tivesse atacado, quanto a esta, o que não se concede, face à conclusão XXI das alegações de recurso, a decisão de 1ª Instância, só seria, salvo o devido respeito, legítimo ao Acórdão recorrido concluir que a AT se tinha conformado com o decidido, nesta parte, pela sentença recorrida, sempre se impondo conhecer do recurso quanto às correcções operadas pela AT e relativas ao outro tipo de situações e que são independentes daquela.

O) Pelo que, o Acórdão recorrido violou, salvo o devido respeito, o n.º 2 do art. 660º e art. 684º, ambos do CPC.

Termos pelos quais e, com o duto suprimento de V. Exas., deve ser concedido provimento ao presente recurso e ser declarado nulo, por omissão de pronúncia, o Acórdão recorrido, ou, ainda que assim não se entenda, deve o mesmo ser revogado, com todas as legais consequências.»

A entidade recorrida não apresentou contra alegações.

O Tribunal Central Administrativo Sul pronunciou-se sobre a alegada omissão de pronúncia através do acórdão de fls. 382/388 dos autos, sustentando a inexistência da referida omissão de pronúncia, assim como, de qualquer outra das nulidades de sentença taxativamente enumeradas nas alíneas a), b), d) e e) do n.º1 do art.º 668.º CPC.

O EMMP, junto deste STA, pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Objecto do recurso: acórdão TCA Sul-SCT declaratório da procedência da impugnação judicial deduzida contra liquidação adicional de IRC e juros compensatórios (exercício de 1992) no montante global de esc. 131.107 929\$00

FUNDAMENTAÇÃO

1. Nulidade do acórdão

Sufragamos o entendimento expresso no acórdão proferido no tribunal recorrido em 22.01.2015 sobre a inexistência da nulidade arguida como fundamento do recurso interposto do acórdão impugnado: omissão de pronúncia (conclusões A)/K) fls.369/371)

2. A decisão de procedência da impugnação judicial radicou em triplo fundamento:

1º Ilegalidade das correcções técnicas ao lucro tributável por violação do princípio da especialização dos exercícios;

2º Ilegalidade da liquidação adicional de IRC impugnada por fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário (art. 100º n.º1 CPPT);

3º Ilegalidade do apuramento do lucro tributável com base em correcções técnicas, por verificação dos pressupostos para aplicação de métodos indirectos.

As conclusões das alegações delimitam o objecto e o âmbito do recurso (art.635º n.º4 CPC vigente art.2º alínea e) CPPT).

Os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo (art.635º 5º CPC vigente).

Nas alegações do recurso interposto para o TCA Sul e respectivas conclusões a recorrente apenas critica o terceiro fundamento (cf. conclusão IV) ignorando em absoluto qualquer crítica aos restantes fundamentos determinantes da procedência da impugnação judicial.

Neste contexto o recurso está condenado ao naufrágio porque, ainda que o fundamento criticado fosse desconsiderado (em consequência de reapreciação da sua correcção pelo MINISTÉRIO PÚBLICO tribunal de recurso), a decisão recorrida permaneceria incólume na ordem jurídica, ancorada nos fundamentos não impugnados.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser confirmado.»

A recorrente foi notificada do parecer do MP, mas não se pronunciou.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O acórdão recorrido deu como provado a seguinte factualidade:

a. Em 07.06.96 foi efectuada a correcção do lucro tributável de IRC do exercício de 1992, a qual se fundamenta no relatório elaborado pela Fiscalização Tributaria - cfr. DC-22, de fls. 28 a 29v, dos autos e Despacho de fls. 25 e Relatório de fls. 25 a 79, do P.A. apenso aos autos.

b. Do relatório referido em (Agora, como doravante, leiam-se as correspondentes alíneas) resulta que da análise efectuada se constatou que no ano de 1992 a vendas diziam respeito a direitos reais de habitação periódica os quais eram reconhecidos na data da venda, sendo que as importâncias anteriormente recebidas com base em contratos promessa eram considerados como acréscimo de proveitos e regularizadas na data da venda, assim como com os valores retidos em resultado da anulação da venda... o valor das vendas referentes a D.R.H.P. constantes do balancete analítico era de... no entanto não conseguimos apurar como é que a empresa chegou àqueles valores por não haver documentos de suporte... assim foi considerado todos os contratos promessa de compra e venda... apuramos os montantes das vendas... assim como os contratos que foram anulados com retenção dos valores já entregues, sendo considerado o valor retido no ano da celebração dos contratos, e considerado os valores das entradas iniciais nos contratos que se encontram em contencioso - cfr. ponto 3.2 do relatório e anexos 16 a 28, 29 a 32 e 33 a 35, respectivamente, de fls. 30 a 39 e de fls. 56 a 74, dos autos..

c. Em resultado da correcção mencionada em 1, foi efectuada a liquidação adicional de imposto, em 15.10.1996, tendo apurado um imposto a pagar e juros compensatórios no valor de Esc 131 107 929\$, notificada ao impte - cfr “Print Informático”, de fls. 179 e 180 dos autos

3 – DO DIREITO

O acórdão recorrido do TCA- Sul considerou o seguinte (destacam-se apenas os trechos mais relevantes com interesse para o presente recurso):

— A REPública, por se não conformar com a decisão, da autoria do Mm.º juiz do TAF de Sintra, documentada de fls. 267 a 272, inclusive, dos autos e, pela qual, julgou procedente esta impugnação judicial deduzida por «A....., S.A.», com os demais sinais dos autos, determinando a anulação de liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1992, dela veio interpor o presente recurso formulando, para o efeito, as seguintes conclusões;

I. Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença declaratória da procedência da impugnação deduzida relativamente a liquidação adicional de IRC n.º 1996 8310023 022, referente a imposto e juros compensatórios do exercício de 1992, no montante de 653 963,59 euros. A douta sentença ora recorrida entendeu que, “...não restam dúvidas que a determinação directa e exacta da matéria colectável do impugnante, a efectuar nos termos do disposto nos artigos 17º e seguintes do CIRC, pressupõe a consideração do lucro gerado na alienação dos direitos reais de habitação periódica naquele exercício, de acordo com o princípio da especialização de exercícios, não sendo lícito à Administração Fiscal proceder ao seu apuramento directo com base nos referidos contratos-promessa de compra e venda e não no ano da efectiva transmissão daqueles direitos, ao arrepio do regime fiscal e contabilístico daquelas operações.”;

II. Tendo concluído que:

“É certo que, da análise dos lançamentos contabilísticos da impugnante se concluiu e bem que não se conseguiu apurar com exactidão o valor por si apurado quanto às vendas daqueles direitos por falta de suporte documental do balancete, estando inclusive indiciado que a empresa levaria a proveitos os montantes relativos aos pagamentos iniciais dos contratos, o que denota, em todo o caso, a errónea contabilização e relevação fiscal daqueles proveitos, o que significa que se encontrava devidamente justificado o recurso a métodos indirectos daquela quantificação, nos termos do disposto nos artigos 51º e seguintes do CIRC, o que não tendo sido o caso carece de sustentação aquela determinação directa”(Sublinhado nosso).

III. Com o devido respeito e salvo melhor opinião não concordamos com tal decisão, pelo que contra a sentença recorrida convocamos a seguinte argumentação;

IV. A questão a dirimir é a de saber se impunha à Administração Tributária determinar o lucro tributável por aplicação de métodos indirectos ou se, contrariamente ao decidido na douta sentença, o apuramento do lucro tributável efectuado com base em “correções técnicas” perfeitamente fundamentadas no relatório da inspecção enferma de ilegalidades.

V. Estipula o art. 123º do CIRC que;

1 - As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, como sede ou direcção efectiva em território português, bem com as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.

2 - Na execução da contabilidade deve observar se em especial o seguinte

a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário;

b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos.

3 - Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

VI. A determinação do lucro tributável tem como ponto de partida o resultado líquido do exercício evidenciado pela contabilidade, devendo estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor.

VII. Estabelece o n.º 1 do art. 81º da LGT que: “A matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a Administração Tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei”

VIII. Dispõe o art. 85º da LGT que: “A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa. À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa.”

IX. A subsidiariedade da avaliação indirecta e a preferência pelos elementos objectivos de quantificação em detrimento dos subjectivos radicam no princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real (artigo 104º n.º 2 da Constituição). (cf. Acórdão do STA, recurso nº524/11, de 12-10-2011).

X. O recurso à avaliação indirecta - por indício, presunções ou estimativas - é excepcional e está sujeito a uma regra de tipicidade, só podendo fazer-se nos casos e condições expressamente previstos

na lei, associados geralmente a uma intensa violação pelo contribuinte dos seus deveres de cooperação para com a Administração Tributária, ou em caso de razões acidentais que inviabilizem o apuramento da matéria tributável real do contribuinte. (António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária, Anotada).

XI. Afirma Lima Guerreiro na obra citada "... em caso de dúvida fundada sobre se os rendimentos ou outros factos tributários declarados pelo sujeito passivo correspondem ou não a realidade em resultado de anomalias ou incorrecções da contabilidade ou livres de registo, a Administração Tributária continua adstrita ao dever de investigação, não podendo, de imediato, sem esgotar esse dever, proceder à aplicação de métodos indirectos. A avaliação directa é regra, a indirecta é excepção."

XII. "Do carácter subsidiário da aplicação de métodos indirectos resulta igualmente que, em caso de atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como nos casos da sua não exibição imediata, só poderem ser utilizados após o decurso do prazo legalmente concedido ao contribuinte para regularização da situação de incumprimento."

XIII. Como afirma Saldanha Sanches, na sua tese de doutoramento, p. 396 a propósito da subsidiariedade da avaliação indirecta em face da avaliação directa, e quanto à preferência legal pelos elementos estritamente objectivos de quantificação em detrimento daqueles outros que envolvam a aplicação de elementos de ordem subjectiva a anotação ao artigo 81.º da Lei Geral Tributária de Diogo Leite de Campos (vide Acórdão do STA, n.º 0524/11, de 12-10-2011).

XIV. Salvo o devido respeito, não pode o Meritíssimo juiz "a quo" decidir que se verifica errónea contabilização e relevação fiscal dos proveitos, e concluir que se encontrava devidamente justificado o recurso a métodos indirectos, nos termos do disposto no art. 51.º e seguintes do CIRC.

XV. Como é referido no relatório da Inspecção, o funcionário que o elaborou e que procedeu à acção inspectiva constatou que a empresa ora impugnante possuía contabilidade organizada e informatizada, encontrando-se os elementos classificados e arquivados.

XVI. No entanto verificou não existirem extractos de conta corrente para o ano de 1992, pelo que procedeu à análise dos documentos de receitas e despesas, tendo para tanto relacionado todos os contratos promessa de compra e venda celebrados no ano de 1992 (com o n.º de apartamento, tipo, no de semana, valor de venda e data de venda)

XVII. De salientar que, como é dito no relatório, as vendas eram reconhecidas quando o valor do contrato estivesse liquidado após 50%.

XVIII. Como e afirmado pela funcionaria que efectuou a acção de fiscalização na inquirição de testemunhas "socorreu se dos elementos que a empresa facultou e normalmente e este o caminho seguido pois pelos métodos indirectos não se tributa a própria realidade."

XIX. Através do método de correcções técnicas, pela análise exhaustiva dos documentos que lhe foram facultados, o funcionário tentou refazer a contabilidade, apurando a matéria colectável e aproximando-se o mais possível da tributação real.

XX. Relativamente aos contratos que se encontravam em contencioso, apenas foram considerados como proveitos o valor da entrada inicial já que nestes processos ainda não era possível concluir a decisão final.

XXI. Quanto aos contratos anulados apenas foram considerados proveitos do exercício as retenções dos valores já entregues (sinal), já que o mesmo não era devolvido ao promitente-comprador.

XXII. Daí que, sendo possível a Administração Fiscal apurar a matéria colectável por métodos directos é este o caminho a seguir já que, o recurso à avaliação indirecta é excepcional, só podendo fazer-se nos casos e condições expressamente previstos na lei, associados geralmente a uma intensa violação pelo contribuinte dos seus deveres de cooperação com a Administração Tributária, ou em caso de razões acidentais que inviabilizem o apuramento da matéria tributável real do contribuinte.

XXIII. Destarte, a actuação da AT foi conforme à lei, não se verificando o vício que é imputado ao acto tributário, sendo que este, por ser legal, deverá manter-se.

- Conclui que, pela procedência do recurso, seja revogada a decisão recorrida a qual deverá ser substituída por outra que julgue improcedente a impugnação.

- Não houve contra-alegações.

- O EMMP, junto deste tribunal, emitiu o douto parecer de fls. 316/317, dos autos, pronunciando-se, a final, pela procedência do recurso.

- A decisão, ora recorrida, deu por provada, segundo alíneas da nossa iniciativa, a seguinte;

- MATÉRIA DE FACTO -

(...)

- ENQUADRAMENTO JURÍDICO -

- Sendo o âmbito e o objecto dos recursos jurisdicionais balizados pelo teor das respectivas conclusões, mostra-se evidente que, a recorrente se insurge contra a decisão recorrida de forma limitada ao entendimento nela acolhido de que, no caso, a AT, para proceder as correcções que estão na base da liquidação impugnada tinha de ter lançado mão da avaliação indirecta, enquanto metodologia alternativa de apuramento da matéria tributável e não, como sucedeu, de correcções técnicas

- Mas, para que nenhuma dúvida subsistam, a própria recorrente, em termos delimitadores da razão da sua divergência com o decidido, se encarrega de delimitar a questão decidenda a apreciar por este tribunal como sendo a «(...) de saber se impunha à Administração Tributária determinar o lucro tributável por aplicação de métodos indirectos ou se, contrariamente ao decidido na douta sentença, o apuramento do lucro tributável efectuado com base em “correções técnicas” perfeitamente fundamentadas no relatório da inspecção enferma de ilegalidades (...) - conclusão III -, sendo certo que não podia «(...) o Meritíssimo juiz “a quo” decidir que se verifica errônea contabilização e relevação fiscal dos proveitos, e concluir que se encontrava devidamente justificado o recurso a métodos indirectos, nos termos do disposto no art. 51º e seguintes do CIRC (...) - conclusão XIV-, uma vez que «(...) sendo possível a Administração Fiscal apurar a matéria colectável por métodos directos é este o caminho a seguir já que, o recurso à avaliação indirecta é excepcional, só podendo fazer-se nos casos e condições expressamente previstos na lei, associados geralmente a uma intensa violação pelo contribuinte dos seus deveres de cooperação com a Administração Tributária, ou em caso de razões acidentais que inviabilizem o apuramento da matéria tributável real do contribuinte» - conclusão XXII -, pelo que «f...J a actuação da AT foi conforme à lei, não se verificando o vício que é imputado ao acto tributário [...]» - XXIII e última conclusão -.

- Antes do mais, cabe salientar, desde logo, que a recorrida, no seu articulado inicial, não invocou, de forma expressa, o uso indevido das correções técnicas, por considerar ser caso de avaliação indirecta, como causa de pedir da pretendida - e decretada - anulação do acto tributário de liquidação impugnado; Antes os fundamentos a que se arrimou consubstanciam, por um lado, a violação do princípio da especialização de exercícios, por consideração do recorte jurídico próprio da figura de transmissão dos direitos reais de habitação periódica para o que, em seu entender; é de todo irrelevante a data da realização dos contratos promessa — cfr. art.ºs 7.º a 28.º, da pi -, ou a entrega de valores a título de sinal, nos contratos anulados com retenção de valores, por importar as datas das anulações -. cfr. art.ºs 29.º a 34.º, da p.i. -, ou ainda dos contratos em contencioso, já que apesar do incumprimento dos promitentes compradores, optou por os acionar judicialmente no sentido de os ver compelidos a cumprirem as suas obrigações em lugar de se ter apropriado do sinal entregue - cfr. art.ºs 36.º a 38.º, da pi. -, e, por outro, por não ter sido efectuada a dedução relativa a benefícios fiscais, nos termos do artº 71º, n.º 2/ d, do CIRC - cfr. art.ºs 44.º e segs., da pi -.

- Ora, compulsando a decisão em crise, afigura-se, igualmente evidente, que o Mm.º juiz recorrido, para além da referida questão da utilização indevida da metodologia alternativa de que lançou mão a AP para proceder às correções que suportaram a liquidação impugnada, na consideração de que a ordem jurídica impunha que se tivesse servido da avaliação indirecta, apreciou, ainda e também, aquelas causas de pedir, antes elencadas e efectivamente esgrimidas pela impugnante e, ainda a questão da ocorrência de dúvida sobre a quantificação do facto tributário.

- Assim, iniciou a sua apreciação jurídica pela questão invocada nos art.ºs 44.º e segs., da PI referente ao pretendido não atendimento de dedução que se imporia e relativa a benefícios fiscais, por entender que os autos não atestam que a recorrida fosse titular de qualquer benefício fiscal, em sede «(...) de IRC no âmbito da venda de “DHP”, por si comercializadas...(...)» - cfr. fls. 270, dos autos.

- Subsequentemente entrou na apreciação da invocada questão da violação do princípio da especialização de exercícios, face ao regime jurídico a considerar no caso de transmissão de DRHP's, concluindo que a mesma «(...) só se dá pela celebração do contrato definitivo, através (...)» de declaração das partes, em tal sentido, aposta em certificado predial, com reconhecimento presencial do alienante a qual, em seu entender e com apoio em doutrina que cita «(...) se traduz numa figura jurídica próxima do “endosso” (...)», do que extrapola, com referência à norma interpretativa n.º 4/87, da Comissão de Normalização Contabilística, que «(...) tais direitos devem ser qualificados como existências, sendo que a alienação deste direito constitui um proveito do respectivo exercício, sendo de imputar a totalidade de custos e proveitos no exercício em que se concretiza a venda í...J» - cfr. fls. 271, dos autos -.

- E é partir de tal postulado âncora que vem a afirmar, como parcialmente transcrito pela recorrente, que, «Nos termos expostos, não restam dúvidas que a determinação directa e exacta da matéria colectável do impte, a efectuar nos termos do disposto nos artigos 17º e seguintes do CIRC, pressupõe a consideração do lucro gerado na alienação dos direitos reais de habitação periódica naquele exercício, de acordo com a princípio da especialização de exercícios, não sendo lícito à Administração Fiscal proceder ao seu apuramento directo com base nos referidos contratos-promessa de compra e venda e não no ano da efectiva transmissão daqueles direitos, ao arrepio do regime fiscal e contabilístico daquelas operações.» - (Sublinhado e negrito da nossa responsabilidade).

- E é dentro e em coerência com este enquadramento que, mais adiante e com referência aos valores relativos aos contratos em contencioso, vem a expender que «Nos mesmos termos deverão ser considerados os contratos que se encontram em contencioso já que também estes apenas devem ser relevados na data da sua conclusão por só nesse momento se traduzirem em proveitos do exercício.».

- Por seu turno e quanto aos valores decorrentes dos contratos anulados, vem a decidir como decidiu, ao menos também, por considerar ocorrer fundada dúvida na respetiva quantificação ou, como

expressamente afirma «Quanto aos contratos anulados com retenção dos valores já entregues, da análise dos anexos 29 a 32, do relatório apenas deverão ser considerados proveitos do exercício as retenções dos sinais efectuados no ano de anulação dos contratos e não no ano de entrega do sinal, porquanto o facto jurídico relevante é o da anulação do contrato e não o do pagamento do sinal, não resultando dos autos se aquelas importâncias foram ou não consideradas no apuramento do lucro tributável por parte da impte, como esta alega mas não demonstra, mas considerando a fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário, será de anular o acto impugnado. - cfr. nº1, do art. 100º do CPPT (anterior artº 121º do CPT).».

- É assertivo que, apesar da impugnante não ter suscitado, como causa de pedir, o uso indevido de correcções técnicas, por considerar ser caso de avaliação indirecta - ou, acrescente-se, da quantificação operada no que concerne aos contratos anulados inquirar de fundada dúvida - e não tendo a recorrente esgrimido com vício de forma subsumível ao artº 125º, n.º 1, do CPPT, o qual não é de conhecimento officioso, sempre este tribunal deveria apreciar aquela primeira questão, por se imputar, em tal domínio, erro de julgamento à decisão em crise - e já não, também, no que concerne à declarada fundada dúvida de quantificação relativamente à qual nada se refere e, particularmente, se não imputa à decisão recorrida o vício de excesso de pronúncia -, se outras razões não obstassem a tal.

- Ora a verdade é que ocorre motivação justificativa para se não entrar na apreciação do mérito do julgamento daquela referida questão relativa à metodologia alternativa utilizada na correcção que suportou a liquidação impugnada.

- É que, como se tem por incontroverso, ancorando-se uma qualquer decisão jurisdicional a mais do que um fundamento enquanto suporte do seu sentido decisório, a procedência do recurso que, dela seja interposto, está, necessariamente, dependente, do ataque a todos os fundamentos a que se arrimou para decidir como decidiu, já que aquele ou aqueles que não forem sindicados se firmam na ordem jurídica, implicando a manutenção do decidido com suporte nos mesmos.

- Ora, como resulta do que acima se referiu, tal é o que se passa no caso em análise, já que a recorrente não colocou em crise nem a ilegalidade das correcções operadas por violação do princípio da especialização de exercícios nem, tão pouco, questionou a sentença recorrida quando entendeu que o acto impugnado, no que se reporta aos contratos anulados, era de eliminar da ordem jurídica por ocorrer fundada dúvida na quantificação dos mesmos.

- Consequentemente o presente recurso não pode deixar de naufragar.

DECIDINDO NESTE STA

Nas suas alegações de recurso para este Supremo Tribunal Administrativo do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30-10-2012 - que negou provimento ao recurso que interpusera da decisão de 1ª instância a ora recorrente Fazenda Pública imputa ao Acórdão recorrido o vício de nulidade por omissão de pronúncia com o fundamento de, nele não terem sido conhecidas questões por si suscitadas em via de recurso.

Insurge-se, concretamente, contra o facto de o acórdão do TCA – Sul não ter apreciado a questão que entende ser aquela que importa dirimir e que enuncia na conclusão IV do recurso que lhe dirigiu como sendo: *“A questão a dirimir é a de saber se impunha à Administração Tributária determinar o lucro tributável por aplicação de métodos indirectos ou se, contrariamente ao decidido na douta sentença, o apuramento do lucro tributável efectuado com base em “correcções técnicas” perfeitamente fundamentadas no relatório da inspecção enferma de ilegalidades”*.

Ora, como salienta o Sr. Procurador junto deste STA, a decisão de procedência da impugnação judicial radicou num triplo fundamento: 1º Ilegalidade das correcções técnicas efectuadas ao lucro tributável por violação do princípio da especialização dos exercícios;

2º Ilegalidade da liquidação adicional de IRC impugnada por fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário (art. 100º nº1 CPPT);

3º Ilegalidade do apuramento do lucro tributável com base em correcções técnicas, por verificação dos pressupostos para aplicação de métodos indirectos

E, como se verifica da leitura do acórdão recorrido, supra transcrito parcialmente, na parte que agora importa analisar, considerou-se ali que a recorrente não atacou todos os fundamentos que suportam o conteúdo decisório da sentença de 1ª instância e que esse facto implicaria sempre a manutenção do decidido, com o que não se conforma a ora recorrente alegando a ocorrência de omissão de pronúncia por não se ter o TCA apreciado a questão da metodologia utilizada da correcção que suportou a liquidação impugnada.

Desde já adiantamos que não vislumbramos a existência do vício apontado.

Vejamos.

Nos termos da parte final do n.º 1 do art. 125º do CPPT, preceito legal que prevê as nulidades da sentença proferida em processo judicial tributário, integra tal vício «a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer».

Este preceito está em consonância com o art. 668.º, n.º 1, do CPC, cuja alínea d) prevê como uma das nulidades da sentença que o «juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou

conheça de questões de que não podia tomar conhecimento». Decorre da lei e é exacto que o juiz deve conhecer de todas as questões que lhe são submetidas, isto é, de todos os pedidos deduzidos, todas as causas de pedir e excepções invocadas e todas as excepções de que officiosamente lhe cabe conhecer (art. 660-2), o não conhecimento de pedido, causa de pedir ou excepção cujo conhecimento não esteja prejudicado pelo anterior conhecimento de outra questão constitui nulidade, já não a constituindo a omissão de considerar linhas de fundamentação jurídica, diferentes da da sentença, que as partes hajam invocado»

Examinemos então o acórdão cuja nulidade ora se requer.

Ali, após se ter começado por salientar que o âmbito e o objecto dos recursos jurisdicionais são balizados pelo teor das respectivas conclusões, adiantou-se, ser evidente do teor daquelas que, no caso concreto, a Recorrente se insurgia contra a decisão recorrida de forma limitada ao entendimento nela acolhido de que, no caso, a AT, para proceder às correcções que estão na base da liquidação impugnada tinha de ter lançado mão da avaliação indirecta, enquanto metodologia alternativa de apuramento da matéria tributável e não, como sucedeu, de correcções técnicas e explicitou-se e fundamentou-se esta afirmação conclusiva com a citação de trechos das conclusões de recurso n.ºs III); XIV); XXII) e XXIII).

Após, o que o Tribunal Central Administrativo - Sul procedeu a uma apreciação do teor da decisão recorrida, começando por constatar que a impugnante “no seu articulado inicial, não invocou, de forma expressa, o uso indevido das correcções técnicas, por considerar ser caso de avaliação indirecta, como causa de pedir da pretendida - e decretada - anulação do acto tributário de liquidação impugnado mas que se tinha antes arrimado a fundamentos que consubstanciam, por um lado, a violação do princípio da especialização de exercícios, e, por outro, por não ter sido efectuada a dedução relativa a benefícios fiscais, nos termos do art.º 71º, n.º 2/d, do CIRC e o mesmo TCA após compulsar a sentença de 1ª instância

Salientou a evidencia de que o Mm.º juiz recorrido, para além da referida questão da utilização indevida da metodologia alternativa de que lançou mão a AF para proceder às correcções que suportaram a liquidação impugnada, na consideração de que a ordem jurídica impunha que se tivesse servido da avaliação indirecta, apreciou, ainda e também, aquelas causas de pedir, antes elencadas e efectivamente esgrimidas pela impugnante e, ainda a questão da ocorrência de dúvida sobre a quantificação do facto tributário”.

Ora, é exacto que a impugnante não suscitou como causa de pedir, questões de metodologia utilizada na correcção de rendimentos, concretamente o uso indevido de correcções técnicas e que, não obstante, na sentença recorrida se elegeu esta questão como questão decidenda.

E, apesar de a Fazenda Pública não invocar relativamente à decisão de 1ª instância qualquer excesso de pronúncia (vício que não é de conhecimento officioso) o TCA- Sul ponderou que deveria apreciar a questão face à alegação de erro de julgamento da sentença, se a tal não obstassem outras razões, que considerou existirem e que passou a enunciar as quais expressou no seguinte extracto do acórdão:

(...) Ora a verdade é que ocorre motivação justificativa para se não entrar na apreciação do mérito do julgamento daquela referida questão relativa à metodologia alternativa utilizada na correcção que suportou a liquidação impugnada.

• É que, como se tem por incontroverso, ancorando-se uma qualquer decisão jurisdicional em mais do que um fundamento enquanto suporte do seu sentido decisório, a procedência do recurso que, dela seja interposto, está, necessariamente, dependente, do ataque a todos os fundamentos a que se arrimou para decidir como decidiu, já que aquele ou aqueles que não forem sindicados se firmam na ordem jurídica, implicando a manutenção do decidido com suporte nos mesmos.

Ora, como resulta do que acima se referiu, tal é o que se passa no caso em análise, já que a recorrente não colocou em crise nem a ilegalidade das correcções operadas por violação do princípio da especialização de exercícios nem, tão pouco, questionou a sentença recorrida quando entendeu que o acto impugnado, no que se reporta aos contratos anulados, era de eliminar da ordem jurídica por ocorrer fundada dúvida na quantificação dos mesmos.»

Da leitura do trecho transcrito, vê-se que o TCA - Sul não apreciou a questão que a Recorrente suscitou por entender, face às conclusões de recurso, que nestas apenas era posto em causa um dos fundamentos da procedência da impugnação, deixando incólume os demais, suficientes, só por si, a alcançar aquele mesmo desiderato (anulação do acto impugnado), sendo que, nesse contexto, independentemente de vir a concluir-se pela existência de fundamento para julgar em sentido distinto aquela concreta questão impugnada, o sentido da decisão e esta permaneceriam sempre os mesmos.

Ou seja, o Tribunal não conheceu da questão suscitada mas esclareceu porque não o fazia com argumentação sólida e coerente.

E, é exacto que há unanimidade na jurisprudência quanto a não ocorrer nulidade por omissão de pronúncia, ficando, deste modo, cumprido o dever de pronúncia, quando a sentença se abstém de conhecer de uma questão, mas indica as razões pelas quais dela não conhece (vide art. 660º 12 do CPC), pois que, como sublinhava Alberto dos Reis in “Código de Processo Civil, Anotado», volume V, pág. 143 “uma coisa é o tribunal deixar de pronunciar-se sobre a questão que devia apreciar, outra invocar razão, boa ou má, procedente ou improcedente, para justificar a sua abstenção”. Quando assim, pode haver

erro de julgamento, mas não se verifica a nulidade da sentença” [cfr., neste sentido, entre a múltipla jurisprudência publicada, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 13-11-2013 (processo n.º 1020/13) e de 20-11-2011 (processo n.º 368/10)].

É, assim, manifesto que o Acórdão em questão não padece da nulidade prevista no art. 668.º, n.º 1, alínea d), 1ª parte, do CPC (indevida omissão de pronúncia sobre questão que o Tribunal devesse apreciar), que a Recorrente lhe imputa nas alegações respeitantes ao recurso que daquele aresto interpôs para o Supremo Tribunal Administrativo.

Por tudo exposto o recurso não logra provimento.

4- DECISÃO

Termos em que acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso confirmando o acórdão recorrido.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Portagens. Notificação entre mandatários. Tempestividade do recurso. Nulidade por omissão de pronúncia. Prescrição das coimas. Interrupção e suspensão da prescrição. Défice instrutório. Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho.

Sumário:

- I — O dever de notificação entre mandatários das partes dos actos processuais que pratiquem por escrito, actualmente previsto no artigo 221.º do CPC, é subsidiariamente aplicável ao processo judicial tributário.*
- II — A instauração do processo de execução fiscal para cobrança coerciva de coimas não constitui facto interruptivo da prescrição da execução das coimas previsto no n.º 1 do artigo 30.º-A do RGCO.*
- III — A suspensão do processo de execução fiscal em virtude da dedução de oposição acompanhada de garantia da dívida exequenda pode constituir causa de suspensão da prescrição da coima subsumível no artigo 30.º do RGCO.*
- IV — Sendo o probatório fixado na sentença recorrida omissivo quanto a factos relevantes para ajuizar se está ou não prescrita a dívida exequenda, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal «a quo» para ampliação da matéria de facto com vista a obter todos os elementos que suportem a decisão jurídica, o que importa a anulação da decisão recorrida em conformidade com o disposto nos artigos 662.º, n.º 2, alínea c) e 682.º, n.º 3 do Código de Processo Civil.*

Processo n.º 334/14-30.

Recorrente: Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.

Recorrido: A...

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Instituto de Mobilidade e Transportes, I.P., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 29 de Novembro de 2013, que, na oposição deduzida por A..... aos autos de execução contra si instaurados no Serviço de Finanças de Braga 1 com o n.º 0361201101107763 e apensos para cobrança coerciva de dívidas decorrentes de taxas de portagem, custos administrativos e coimas, declarou extinta a instância - por inutilidade superveniente da lide, em relação aos processos executivos já declarados extintos, e por prescrição, relativamente aos demais.

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

A. As infrações e os procedimentos contraordenacionais, que estão na génese dos processos de execução agora em causa, são regulados pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho.

B. Já estatua o artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, que as coimas e sanções acessórias prescreviam no prazo de dois anos.

C. Às contraordenações em causa aplicam-se subsidiariamente as disposições do regime geral do ilícito de mera ordenação social (RGIMOS), nos termos do artigo 18.º da Lei n.º 25/2006.

D. O Tribunal a quo entendeu na sentença ora recorrida que “Quanto às causas de interrupção ou suspensão da execução importa referir o regime previsto nos artigos 30.º e 30.º-A n.º 1 do RGIMOS”.

E. Porém, na apreciação subsequente o Tribunal a quo não se pronunciou sobre a questão da suspensão da prescrição, tendo apreciado apenas a interrupção da prescrição da coima.

F. Assim considerou que “... tendo a decisão condenatória sido proferida em 8/11/2009, conforme é assumido pela Exequente na certidão de dívida e transitado em julgado em 04/03/2010, já que a partir de 05/03/2010 iniciou-se a contagem de juros de mora, há muito se encontra decorrido o prazo prescricional sendo que as diligências efectuadas com vista à cobrança coerciva da coima não têm eficácia interruptiva, razão pela qual se impõe declarar extinta a coima por verificação da prescrição, ...”.

G. Contudo, o Tribunal a quo, para apreciar a prescrição das coimas, oficiosamente, nos termos do artigo 175.º do CPPT, deveria ter diligenciado pela obtenção de todos os elementos e factos que influem naquela decisão.

H. Vejamos a este respeito o sumário e corpo do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul n.º 05689/12, de 14-11-2013, disponível em www.dgsi.pt, que se transcreve parcialmente:

“4. O Tribunal tem o dever de indagar sobre a tramitação do processo de execução fiscal no âmbito do exame e decisão da eventual prescrição da dívida exequenda. A isso o obriga o princípio da investigação, o qual traduz o poder/dever que o Tribunal tem de esclarecer e instruir autonomamente, mesmo para além das contribuições das partes, os factos sujeitos a julgamento, criando assim as bases para decidir; princípio este vigente no processo judicial tributário (cfr. art. 99.º, n.º 1 da L.G.Tributária; art.º 13, n.º 1, do C.P.P.Tributário).”

“Voltando ao caso concreto dir-se-á, antes de mais, que o Tribunal “a quo” tinha o dever de indagar sobre a tramitação do processo de execução fiscal n.º 3522-2001/182085.0 no âmbito do exame e decisão da eventual prescrição da dívida exequenda. A isso o obrigava o princípio da investigação, o qual traduz o poder/dever que o Tribunal tem de esclarecer e instruir autonomamente, mesmo para além das contribuições das partes, os factos sujeitos a julgamento, criando assim as bases para decidir; princípio este vigente no processo judicial tributário (cfr. art. 99.º, n.º 1, da LGTributária; art.º 13, n.º 1, do CPPtributário; Ac. do TCA-Sul – 2.ª secção, 10/9/2013, proc. 6918/13; André Festas da Silva, Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário, Dislivro, 2008, pág. 103 e seg.).” (nosso sublinhado).

I. Na verdade, os processos executivos encontram-se suspensos desde Fevereiro de 2012, primeiro pela existência de hipoteca de bens imóveis e, depois, pela prestação de garantia efetuada pelo executado.

J. E estatui a alínea a) e b) do artigo 30.º do RGIMOS que a prescrição da coima suspende-se durante o tempo em que, por força da lei, a execução não pode continuar a ter lugar ou em que a execução foi interrompida.

K. Assim, estando os processos executivos suspensos, a prescrição da coima está necessariamente suspensa, por força do artigo 30.º do RGIMOS.

L. Entendimento semelhante tiveram os Excelentíssimos Desembargadores (sic) do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão n.º 0514/12, de 30/05/2012, disponível em www.dgsi.pt, que se transcreve parcialmente:

“III - Uma vez constituída ou prestada garantia ou realizada penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência de processo de impugnação judicial, fica legalmente suspensa a execução fiscal até à decisão do pleito, e esta suspensão determina, por sua vez, a suspensão do próprio prazo de prescrição que esteja em curso ou daquele que houvesse de reiniciar-se por virtude da cessação do efeito interruptivo da prescrição.

Constitui jurisprudência uniforme e reiterada deste Supremo Tribunal, vazada, entre outros, no Acórdão, de 14/9/2011, proc. n.º 01010/2010, que “das normas contidas nos artigos 169º, n.º 1, do CPPT e 49º, n.º 3, da LGT decorre que a execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de impugnação judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda «desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195º ou prestada nos termos do artigo 199º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido» e que «o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de (...) impugnação ou recurso». O que significa que, uma vez constituída ou prestada garantia ou realizada penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência de processo de impugnação judicial, fica legalmente suspensa a execução fiscal até à decisão do pleito, e esta suspensão determina, por sua vez, a suspensão do próprio prazo de prescrição que esteja em curso ou

daquele que houvesse de reiniciar-se por virtude da cessação de algum efeito interruptivo da prescrição”. (nossos sublinhado).

M. O Tribunal a quo não se pronunciou sobre suspensão da prescrição, o que constitui causa de nulidade da sentença, nos termos do n.º 1, do artigo 125.º do CPPT e da parte final do n.º 2, do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força da alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

N. Acresce que, o Tribunal a quo considerou, sobre o instituto da interrupção da prescrição, como supra transcrito no ponto 5, que a instauração da execução não constitui facto interruptivo da prescrição das coimas.

O. No entanto, é entendimento do ora recorrente que a instauração da execução tem carácter interruptivo da prescrição das coimas.

P. Aliás, como referido in *Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado*, de Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, 2.ª edição, atualizada e ampliada, 2003, Áreas Editora, em anotação ao artigo 30.-A do RGCO. “2 – A prescrição da coima e das sanções acessórias (por força do art. 31.º) – aliás como a prescrição do procedimento contra-ordenacional – tem como fundamento principal a sua desnecessidade, pelo esquecimento em que, pouco a pouco, o tempo vai envolvendo a infracção que a determinou.

Esse mesmo fundamento implica que o acto de instauração da execução revelador do não esquecimento da infracção por parte do Estado, se considere interruptivo da prescrição.” (nosso sublinhado).

Q. Veja-se, a respeito da prescrição das coimas aplicadas em processos de contra-ordenação da Lei n.º 25/2006, de 20 de Junho, excerto do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 06953/13, em 28-11-2013, disponível em www.dgsi.pt:

“A instauração do processo de execução, nos termos do art. 30.º-A, n.º 1, do RGCO, interrompe o prazo de prescrição da coima, interrupção esta que, apesar disso, não bule com o termo absoluto para a prescrição da coima consagrado no citado art. 30-A, n.º 2, do RGCO (no caso, de três anos).

Por outro lado, a simples instauração do processo executivo visando a cobrança coerciva da coima não reveste virtualidade, por si só, para constituir uma causa de suspensão da prescrição, dado não constar do elenco das medidas suspensivas previstas no citado art. 30.º, do RGCO (cfr. ac. do TR Lisboá, 27/9/2006, proc. 7034/2003-3; Ac. TCA Sul – 2.ª Secção, 27/9/2011, proc. 2907/09; ac. TCA Sul – 2.ª Secção, 2/10/2012, proc. 5436/12).” (nosso sublinhado)

Termos em que, e nos mais de Direito aplicável, deverá ser dado integral provimento ao presente recurso, julgando-o procedente, por provado e, em consequência ser:

- Declarada nula a sentença, por omissão de pronúncia sobre a suspensão da prescrição,

- Ordenada a baixa dos autos ao Tribunal a quo, e ser repetido o julgamento da prescrição, uma vez habilitado com os dados factuais indispensáveis, designadamente os inerentes à apreciação da suspensão da prescrição,

- Revogada a sentença quanto à procedência da questão da prescrição.

Assim fazendo, V. Exas., Venerandos Conselheiros, a costumada JUSTIÇA!

2 – Contra-alegou o recorrido, apresentando as seguintes conclusões (aperfeiçoadas, precedendo Despacho da Relatora nesse sentido – fls. 421 dos autos):

1. A alínea e), do n.º 2, do artigo 282º do Código de Procedimento e Processo Tributário manda aplicar subsidiariamente, ao processo judicial tributário, o Código de Processo Civil.

2. Pelo que se aplicam ao processo judicial tributário os artigos 221.º e 255.º do Código de Processo Civil.

3. O Recorrente IMT não só não cumpriu o disposto nas referidas normas legais, no que concerne ao requerimento de interposição de recurso, como também não o faz no que respeita às doutas alegações que juntou aos autos.

4. O Oponente/Recorrido não foi notificado, nos termos do disposto nos artigos 221.º e 255.º do Código de Processo Civil, do teor das doutas alegações juntas aos autos.

5. A omissão da notificação a que se alude no citado artigo 255.º consubstancia uma irregularidade processual, que fica desde já arguida para todos os efeitos legais e que em muito prejudicou o exercício do contraditório pelo Oponente/Recorrido.

6. Pelo que, deve o recorrente IMT ser condenado na multa a que se alude nas disposições conjugadas dos artigos 148.º, n.º 3 e 139.º do Código de Processo Civil.

7. Nos termos do disposto no n.º 3, do artigo 282º do Código e Procedimento e de Processo Tributário, o prazo para alegações a efetuar no tribunal recorrido é de 15 (quinze) dias a contados para o recorrente – aqui IMT – a partir da notificação do despacho que admite o recurso.

8. Do douto despacho que admite recurso consta, como data de registo o dia 17/1/2014, pelo que, Recorrente e Recorrido presumem-se notificados do referido despacho no terceiro dia útil após a data constante do registo, ou seja, consideram-se notificados no dia 20/1 (2.ª feira).

9. O primeiro dos 15 (quinze) dias do prazo, que o recorrente IMT dispunha para juntar aos autos as suas alegações de recurso foi o dia 21/1 (3.ª feira).

10. E o último dia, dos 15 (quinze) dias de prazo para juntar as alegações aos autos, foi o dia 4/2 (3.ª feira).

11. O Recorrente IMT juntou as suas alegações aos autos por e-mail a 6/2 (5.ª feira) no segundo dia após o termo do prazo de 15 (quinze) dias de que dispunha para o efeito, sem que, no entanto, tenha pago a multa que lhe permite praticar o ato, no 3.º (terceiro) dia útil após o termo do prazo.

12. Por terem sido juntas aos autos após o termo do prazo perentório de 15 (quinze) dias, as alegações em causa não devem ser admitidas, devendo ser desentranhadas e devolvidas à parte, considerando-se para todos os efeitos legais como não apresentadas.

13. Nos termos do disposto no n.º 4, do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve o presente recurso ser julgado deserto por falta de apresentação das alegações.

14. Diz o Recorrente IMT que a douta sentença proferida pelo Tribunal “a quo” se encontra ferida de nulidade, pelo facto de a mesma não se pronunciar sobre as causas de suspensão da prescrição.

15. Entende o Recorrente IMT que, tal falta de pronúncia sobre a eventual suspensão dos prazos de suspensão reveste uma das causas de nulidade da sentença nos termos do disposto do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, designadamente, pelo facto de o tribunal “a quo” apenas se ter pronunciado sobre a interrupção da prescrição e não sobre a sua suspensão.

16. Mas a douta sentença ora em crise, não deixou de se pronunciar sobre todas as questões que deveria apreciar; a nulidade por omissão de pronúncia, expressamente prevista no artigo 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário que, “Constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer” esta norma tem redação idêntica ao disposto no n.º 2, do artigo 608.º do Código de Processo Civil.

17. Atentos ao teor de tais normas legais, constatamos que só pode ocorrer omissão de pronúncia quando o juiz não toma posição sobre questões colocadas pelas partes e no articulado de Oposição junto aos autos pelo Oponente/Recorrido, constatamos que, o mesmo alega o decurso do prazo de prescrição de dois anos, dos procedimentos, das coimas e das sanções acessórias, nos termos do disposto nos artigos 16-A e 16-B constantes da Lei n.º 25/2006 de 30 de Junho.

18. Pelo que, a douta sentença ora em crise, no início da apreciação que faz sobre a questão colocada, começa por explicar que o Oponente remete a apreciação da prescrição para o âmbito do processo de contra ordenação, o que, no seu entendimento, deixa de ser possível após ter sido proferida sentença, tanto mais que, tal questão se prenderia com a apreciação da legalidade do tributo.

19. A douta questão aprecia a questão que lhe é colocada pela parte, aqui Oponente/Recorrido para determinar que, no que à prescrição concerne não é possível a apreciação da prescrição do procedimento, mas, antes e apenas a apreciação da prescrição da coima.

20. A douta sentença emite o seu parecer sobre a prescrição da coima e determina que, ao caso em apreço é aplicável o DL n.º 433/82 de 27 de Outubro.

21. A douta sentença não deixou, assim, de se pronunciar sobre as questões que lhe foram colocadas pelo Oponente/Recorrido, a saber, a prescrição do procedimento e da coima.

22. A douta sentença não emite qualquer decisão no sentido de não poder tomar conhecimento de determinada questão que lhe tenha sido colocada, nem indica razões para justificar qualquer abstenção de conhecimento sobre essa questão e pronuncia-se sobre todas as questões que lhe foram colocadas pelas partes no que à prescrição concerne.

23. A questão da suspensão do prazo prescricional não foi submetida à apreciação do tribunal “a quo”, pelo Recorrente no seu articulado de contestação e por esse motivo, não pode agora o mesmo arguir a nulidade da douta sentença, por falta de apreciação de uma questão que não foi colocada por nenhuma das partes à apreciação do tribunal.

24. Atentos ao teor da douta sentença ora em crise, verificamos facilmente que os argumentos do Recorrente IMT carecem completamente de fundamento, com efeito, no seguimento da apreciação da questão da prescrição da coima, a sublinhado e a bold, a páginas 9 da douta sentença proferida consta a seguinte expressão “Da interrupção e/ou suspensão”. Neste segmento da douta sentença, ora em crise, o Meritíssimo Juiz a quo faz uma apreciação das causas de interrupção ou suspensão da prescrição e refere os artigos 30.º e 30.º A do RGIMOS para referir, através de exemplos jurisprudenciais que, no que à suspensão concerne, “a simples instauração do processo executivo para cobrança coerciva da coima, não tem virtualidade por si só de constituir qualquer causa de suspensão da prescrição, na medida em que não consta do elenco das causas de suspensão da coima prevista no artigo 30.º do DL 433/82 de 27 de Outubro.”.

25. A decisão proferida pelo tribunal a quo, através deste exemplo jurisprudencial justifica a inexistência nos autos de qualquer causa suspensiva do prazo de prescrição, remetendo tais causas para o elenco taxativo do artigo 30º do DL 433/82 de 27 de Outubro.

26. Inexistindo causas de interrupção ou suspensão, o prazo da prescrição da coima, neste caso de dois anos, conta-se desde a data em que a decisão se tornou definitiva, ou seja, desde 25/3/2010.

Pelo que, outra não poderia ser a decisão constante da douta sentença que não fosse da declaração da prescrição da dívida com a consequente extinção das execuções.

27. *Defende, por outro lado a Recorrente IMT que nos termos das alíneas a) e b) do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 433/82 de 27 de Outubro, o facto de o presente processo executivo estar suspenso, em virtude da constituição de garantia pelo Oponente/Recorrido, desde 12 de Fevereiro de 2012, implicaria também a suspensão do prazo de prescrição da coima.*

28. *Acontece que, como explicado na douta sentença ora em crise, não é possível confundir o processo de execução fiscal no qual se visa obter o pagamento coercivo da coima com a expressão “execução” que se pretende referir ao pagamento voluntário da coima, constante das alíneas a) e b) do artigo 30.º do Decreto-lei 433/82 de 27 de Outubro;*

29. *Com efeito, a expressão “execução” constante das alíneas a) e b) do artigo 30º e n.ºs 1 e 2 do artigo 30.º-A Decreto-lei 433/82 de 27 de Outubro não se refere à “instauração do processo executivo para cobrança coerciva da coima mas, antes, ao cumprimento/pagamento da coima.*

30. *Assim a instauração do processo de execução fiscal não tem efeito suspensivo ou interruptivo do prazo de prescrição da coima.*

31. *Sendo, por tal facto, completamente indiferente que os autos executivos estejam suspensos desde Fevereiro de 2012.*

32. *Ou que, a presente execução tenha sido instaurada em Outubro de 2011, pois que tais factos não se encontram no elenco taxativos das causas de suspensão ou interrupção dos prazos de prescrição da coima constantes dos artigos 30º e 30-A do Decreto-Lei 433/82 de 27 de Outubro.*

33. *Quando a douta sentença foi proferida o prazo de prescrição de 2 (dois) anos que se iniciou a 25/3/2010 havia já decorrido.*

34. *O prazo de prescrição começa a correr no dia em que transitar em julgado a decisão que tiver aplicado a pena, ou seja, no dia em que a decisão da autoridade administrativa se tornou definitiva e exequível – n.º 2 do art. 122.º do Código Penal, aplicável “ex vi” art. 40.º do Decreto-lei 433/82 de 27 de Outubro.*

35. *A decisão que aplicou a coima tornou-se definitiva a 25/3/2010.*

36. *Por outro lado, a instauração da acção executiva para cobrança da coima não tem efeito interruptivo da prescrição, em virtude de aquela execução não ter a natureza de execução ou cumprimento da mesma pena.*

37. *Nestes autos, não se verifica qualquer causa de interrupção ou suspensão da prescrição a que se referem os artigos 30º e 30-A do Decreto-lei 433/82 de 27 de Outubro.*

38. *A coima prescreveu em 25/3/2012 data em que se acham decorridos 2 (dois) anos desde a data em que a decisão que aplicou a coima se tornou definitiva e exequível.*

39. *Ao exposto acresce que, nos termos do disposto no n.º 2, do artigo 30-A o decurso do prazo de prescrição sempre ocorreria, desde o seu início – ressalvado o tempo de suspensão, que não se verifica neste caso – quando ocorra o prazo normal de prescrição acrescido de metade, ou seja 3 (três) anos.*

40. *Pelo que, a coima sempre estaria prescrita desde 25/3/2013.*

41. *A coima encontra-se extinta pelo decurso do prazo de prescrição e outra não pode ser a decisão que não a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, como bem decidiu o tribunal a quo.*

TERMOS EM QUE,

Mantendo na íntegra a decisão proferida pelo Tribunal a quo, farão V. Exas., Sábios Desembargadores a habitual JUSTIÇA!

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 401 a 405 dos autos, pronunciando-se no sentido da procedência da primeira questão prévia suscitada pelo recorrido (falta de notificação das alegações de recurso à parte contrária), da improcedência da segunda questão prévia por ele suscitada (intempestividade das alegações de recurso), pela improcedência da arguida nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia e, quanto ao mérito, pela procedência do recurso, devendo os autos baixarem à 1.ª instância para ampliação da matéria de facto de modo a que possa apreciar-se a eventual suspensão do prazo de prescrição da coima.

As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público e nada vieram dizer (fls. 421 a 423 dos autos).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

Como questões prévias suscitadas pelo recorrido nas suas contra-alegações haverá que indagar da existência de irregularidade processual, decorrente da não notificação ao mandatário do recorrido das alegações de recurso, bem como da tempestividade das alegações.

O recorrente, por sua vez, imputa à sentença recorrida nulidade por omissão de pronúncia, por alegadamente a sentença recorrida não se ter pronunciado sobre a suspensão da prescrição das coimas, e

erro de julgamento ao julgar não prescritas as coimas, concretamente por ter entendido que a instauração da execução não constitui facto interruptivo da prescrição e por se ter verificado a suspensão da execução desde Fevereiro de 2012, em virtude de penhora, depois substituída por prestação de garantia.

5 – Na sentença objecto do presente recurso encontram-se fixados os seguintes factos:

1. O processo executivo n.º 0361201101107763 foi instaurado em 21/10/2011, contra A....., residente em:....., – 4715 Braga, por dívidas ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. – INIR, no montante de €1.065,80 – cfr. consta da cópia dos respetivos autos aqui em anexo

2. Ao processo executivo supra foram apensos os autos de execução que a seguir se enunciam, todos instaurados em 21/10/2011, por dívidas ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. – INIR, pelos montantes também discriminados, ficando a dívida a valer por €9.687,80:

PEF n.º	Dívida
0361201101107771	734,25
0361201101107780	1.395,75
0361201101107798	880,20
0361201101107801	1.354,80
0361201101107810	475,95
0361201101107828	1.581,60
0361201101107836	986,85
0361201101107844	231,95
0361201101124269	299,95
0361201101124277	8.622,00
Total	

Tudo conforme consta da cópia dos respetivos autos aqui em anexo.

3. Serviu de base à instauração dos processos supra, as cartas precatórias que a seguir se enunciam, todas emitidas em 21/10/2011, pelo Presidente do Conselho Directivo do Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. – INIR, com sede na R. dos Lusíadas n.º 9 – 4.º Frt 1300-364 Lisboa, para cobrança coerciva dos créditos compostos por taxa de portagem, coimas e custos administrativos – cfr. consta dos autos de execução aqui em anexo.

N. carta Precatória	PEF n.º
2076995500023730	0361201101107763
2076995500023731	0361201101107771
2076995500023732	0361201101107780
2076995500023733	0361201101107798
2076995500023734	0361201101107801
2076995500023735	0361201101107810
2076995500023736	0361201101107828
2076995500023737	0361201101107836
2076995500023738	0361201101107844
2076995500023796	0361201101124269
2076995500023797	0361201101124277

Tudo conforme consta da cópia dos respetivos autos aqui em anexo

4. Nas certidões de dívida junto às cartas precatórias supra refere-se, quanto à dívida e proveniência o que a seguir, parcialmente, se transcreve:

“(…)

Natureza: Taxa de portagem, coimas e custos administrativos, decorrentes da prática de contra-ordenações previstas na Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, pelo não pagamento ou pelo pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Proveniência: Por deliberação do Conselho Directivo do InIR, IP de 8-11-2009, no âmbito do processo de concurso de contra-ordenações n.º (...) o(a) Executado(a) foi condenado(a) ao pagamento da quantia global de € (...), que abrange os valores da taxa de portagem (...), da coima (...) e dos custos (...), por ter transposto, nos dias e horas constantes do quadro anexo, que constitui parte integrante da presente certidão para todos os efeitos legais, as barreiras de portagem neles discriminadas, através da via reservada a aderentes a sistema electrónico de cobrança de portagens, sem que o veículo utilizado respeitasse a obrigação legal relativa ao pagamento de taxas de portagem devidas em infra-estruturas rodoviárias e, em consequência, ter cometido infracções previstas e punidas nos arts. 5.º e 7.º, ambos da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho.

Notificada e tornada definitiva a decisão definitiva, e não tendo o(a) Executado(a) procedido ao pagamento da quantia devida, passou-se à cobrança coerciva dos créditos em causa.

(...)

Data em que começaram a vencer-se juros de mora: 05-03-2010

(...)"

Tudo conforme consta do respetivo PEF aqui em anexo.

5. Discrimina-se a seguir os n.ºs de processos de contra-ordenação identificados nas certidões de dívida, valores da condenação e respetivas datas:

PEF n.º	Proc. de contra-ordenaç	Valores			
		Qt global	Taxa port.	Coima	custos
0361201101107763	100093547	1.065,80	180,3	860,00	25,50
0361201101107771	100093548	734,25	33,75	675,00	25,50
0361201101107780	100093549	680,70	31,20	624,00	25,50
0361201101107798	100093550	1.395,75	65,25	1.305,00	25,50
0361201101107801	100093551	880,20	40,70	814,00	25,50
0361201101107801	100093552	1.354,80	63,30	1.266,00	25,50
0361201101107828	100093553	475,95	21,45	429,00	25,50
0361201101107836	100093555	1.581,60	74,10	1.482,00	25,50
0361201101107844	100093556	986,85	146,35	815,00	25,50
0361201101124269	1000543182	231,95	13,70	205,50	12,75
0361201101124277	1000543184	299,95	17,95	269,25	12,75
Total		9.687,80	688,05	8.744,75	255,00

Tudo conforme consta do respetivo PEF aqui em anexo.

6. Em 11/01/2012 o aqui Oponente, tomou conhecimento, na pessoa do seu representante legal dos elementos referentes aos autos de execução – cfr. fls. 49/50 dos autos – não contestado;

7. Em 01/02/2012 foi deduzida a presente oposição – cfr. fls. 6 e seguintes dos autos – não contestado

8. O aqui Oponente recorreu das decisões de aplicação da coima perante os Tribunais Comuns, já decididas – conforme docs. de fls. 92 e seguintes; 171 e seguintes; 199 e seguintes; 228 e seguintes; 263 e seguintes dos autos

9. Aos 26/06/2013, foi emitida certidão pelo Serviço de Finanças de Braga dando como extintas a execuções referentes aos processos executivos n.ºs 0361201101107763; 0361201101107798; 0361201101107801 e 0361201101107844 – cfr. fls. 309 e seguintes dos autos.

10. No âmbito dos processos de contra-ordenação a que nos vimos referindo foram dirigidas cartas ao aqui Oponente pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., em 2008 e 2009, para o endereço sito na Praça Paulo Vidal, n.º 16, 1.º D Poente em Braga, devolvidas ao remetente com a indicação de: “Mudou-se”; “não atendeu”; - cfr. consta do PA aqui em anexo

11. O Oponente é residente na morada que consta em 1., deste probatório pelo menos desde 30/09/2005 – cfr. fls. 138 a 160, dos autos

Factos não provados:

Dos autos não resulta provada a data em que o Oponente tenha tido conhecimento da instauração dos processos de execução.

Também não resulta provado que o Oponente tenha tido conhecimento do conteúdo das cartas referidas no ponto 10, do probatório.

6 – Apreciando.

6.1. Questão prévia 1: Da falta de notificação das alegações de recurso ao mandatário do recorrido

Nas conclusões 1 a 6 das suas contra-alegações de recurso suscita o recorrido como questão prévia a da falta de cumprimento do disposto nos artigos 221.º e 255.º do Código de Processo Civil (CPC), alegando que a omissão de notificação ao mandatário do requerimento de interposição do recurso e respectivas alegações constitui irregularidade processual que *em muito prejudicou o exercício do contraditório pelo Oponente/Recorrido* e pedindo que o recorrente seja condenado na multa a que se alude nas disposições conjugadas dos artigos 148.º, n.º 3 e 139.º do Código de Processo Civil.

Na sua resposta às questões prévias suscitadas (fls. 394 a 396 dos autos) o recorrente pugna pela inexistência de irregularidade processual, porquanto no CPPT não está prevista a notificação

das alegações de recurso ao recorrido, não se aplicando por isso o disposto no artigo 221.º do novo CPC (antigo 229.º-A do CPC), invocando em abono da sua tese o Acórdão deste STA de 23-04-2008, processo n.º 22/08, que parcialmente transcreve.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer oportunamente notificado às partes entende que *assiste razão à recorrida*, pois que: «Sendo as normas indicadas (sucessoras dos arts. 229.º-A e 260.º-A, ambos do CPC revogado) aplicáveis no âmbito do processo judicial tributário (ex vi do art. 2.º do CPPT) não podia o mandatário do recorrente deixar de observar o dever inserto nas normas citadas, não sendo ponderável, no caso, a doutrina do Acórdão de 23.04.2008 – P. 022/08, não só porque não há correspondência entre a redacção do preceito neste aresto considerada e aquela cuja aplicação ora se questiona mas também porque, ao invés do que então ocorria, não está em causa nos presentes autos o cumprimento daquela formalidade pelo MP ou pelo Representante da Fazenda Pública, entidades que, em princípio, estarão arredadas na obrigação do cumprimento daquela formalidade legal nos processos em que tenham intervenção como parte. Neste sentido se pronuncia Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 5.ª edição, Vol. I, pgs. 363 a 366.//Porém, a lei não especifica qual a consequência legal do não cumprimento do dever de notificação entre mandatários e não é pacífica a jurisprudência que se vem pronunciando sobre a matéria. Por nós entendemos, na esteira do acórdão da Relação de Coimbra de 21/06/2004 – P. 1781/04, que a solução da questão passa por considerar que a omissão de notificação entre mandatários (arts. 221.º a 255.º, ambos do CPC), “consubstancia somente a existência de uma mera irregularidade processual, importando, como consequência, que notificação em falta seja suprida pela secretaria judicial (se o mandatário faltoso entretanto notificado para o efeito o não fizer) e com a condenação da parte, que este último representa, na multa a que se alude nas disposições conjugadas dos arts. 152, n.º 3, e 145.º, n.º 5, ex vi art. 260.º-A, n.º 1, do CPC, acrescida do custo da actividade desenvolvida pela secretaria com vista a supra tal omissão”» (cfr. parecer, a fls. 403 dos autos).

Vejamos.

Não oferece dúvidas que a posição processual *do Instituto de Mobilidade e Transportes, I.P.* nos presentes autos não se confunde com a do Ministério Público ou a Representante da Fazenda Pública, entidades em relação às quais a jurisprudência deste STA vem decidindo não ter aplicação a obrigação de *notificação entre os mandatários das partes* prevista no artigo 229.º-A do CPC, correspondente ao actual artigo 221.º do CPC, designadamente porque tais entidades não devem ser consideradas como *mandatários das partes* – cfr. os Acórdãos deste STA de 16 de Janeiro de 2008, rec. n.º 788/07 e de 25 de Maio de 2005, rec. n.º 195/05).

Não se vê, ao invés do que sucede em relação àquelas entidades, razão para entender que o mandatário judicial do *Instituto de Mobilidade e Transportes, I.P.* - que é parte no processo e tem mandatário judicial constituído -, esteja desobrigado de cumprir o *dever de notificação entre mandatários das partes* dos actos processuais que pratiquem por escrito, ex vi do disposto no artigo 221.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força da alínea e) do artigo 2.º do CPC, que corresponde, além do mais, a um corolário dos princípios da cooperação, boa-fé e correcção processuais (artigos 7.º, 8.º e 9.º do CPC), princípios fundamentais não apenas do direito processual civil, mas do direito processual em geral, incluindo o direito processual tributário.

É certo que no processo judicial tributário o despacho que admita a interposição do recurso é sempre notificado pela secretaria judicial ao recorrente, ao recorrido e ao Ministério Público (artigo 282.º, n.º 2 do CPPT), contando-se o prazo para alegações pelo recorrente a partir daquela notificação e para o recorrido a partir do termo do prazo para alegações do recorrente (artigo 282.º, n.º 3 do CPPT), não estando o prazo para contra-alegações dependente de qualquer outra notificação da secretaria judicial ou do mandatário do recorrente (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, 6.ª edição, 2011, pp. 443/444 – nota 12 a) e b) ao artigo 282.º do CPPT), não se prevendo igualmente a notificação pela secretaria judicial das alegações apresentadas.

Não obstante, faz todo o sentido em face dos princípios processuais supra referidos que também no processo judicial tributário os mandatários das partes se notifiquem reciprocamente, designadamente, das alegações e contra-alegações apresentadas, evitando à contra-parte o incómodo de ter de consultar o processo para interir-se do teor de tais peças processuais, cujo conhecimento se lhe impõe por dever de patrocínio.

No caso dos autos alega o recorrido que o mandatário do recorrente não notificou o seu mandatário do teor das alegações de recurso, não sendo possível apurar se o mandatário do recorrido o fez ou não relativamente às contra-alegações que apresentou. Resulta, porém, claro do teor de umas e outras que tal omissão de notificação não terá prejudicado o exercício do contraditório, daí que, não obstante a afirmação do dever de notificação recíproca entre os mandatários das partes também no processo judicial tributário, se entenda ser de relevar a falta(s) cometida(s), abstendo-se este STA de condenação em qualquer multa processual.

6.2. Questão prévia 2: Da (in)tempetividade das alegações do recorrente

Nas conclusões 7 a 13 das suas contra-alegações de recurso suscita ainda o recorrido como questão prévia a da intempestividade das alegações de recurso, porquanto alegadamente teriam sido apresentadas *no segundo dia após o termo do prazo de 15 (quinze) dias de que dispunha para o efeito, sem que, no entanto, tenha pago a multa que lhe permite praticar o ato, no 3.º (terceiro) dia útil após o termo do prazo*, razão pela qual entende que *as alegações em causa não devem ser admitidas, devendo ser desentranhadas e devolvidas à parte, considerando-se para todos os efeitos legais como não apresentadas, devendo o presente recurso ser julgado deserto por falta de apresentação das alegações*.

Na sua resposta às questões prévias suscitadas (fls. 394 a 396 dos autos) o recorrente pugna pela tempestividade das alegações, porquanto *a data da admissão do recurso é 20/01/2014 (cfr. doc. 1 que se anexa) e não 17/01/2014, como o recorrido menciona*, daí que o recorrente só se considera notificado no dia 23/01/2014, terceiro dia posterior ao do registo, completando-se o prazo de 15 dias para alegações no dia 07/02/2014. Daí que, as alegações apresentadas no dia 06/02/2014 sejam tempestivas, improcedendo a excepção suscitada.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer oportunamente notificado às partes entende que o recorrido não tem razão quanto à alegada intempestividade das alegações, pelas razões expostas pelo recorrente e corroboradas pelos documentos por ele juntos aos autos (a fls. 398/399).

A alegação do recorrido quanto à intempestividade das alegações do recorrente parte de um pressupostos que a recorrente veio demonstrar que não se verifica, a saber, o de que a notificação da admissão do recurso fora registada no dia 17/01/2014.

Sucede, porém, que consta do rosto da carta de notificação como data de expedição/registo o dia 20/01/2014 (cfr. doc. 1, junto pela recorrente, a fls. 398 dos autos), e não o dia 17/01/2014, que embora seja a data constante do despacho de admissão do recurso terá sido efectuada *após a saída do correio* (como dele expressamente consta, cfr. doc. 2 junto pelo recorrente, a fls. 399 dos autos).

Contados os quinze dias para apresentação das alegações de recurso do recorrente - artigo 282.º, n.º 3 do CPPT - do terceiro dia posterior ao registo do despacho de admissão (artigo 39.º, n.º 1 do CPPT), forçoso é concluir que o prazo para apresentação de alegações só terminava no dia 7 de Fevereiro de 2014, daí que tendo sido apresentadas no dia 6 de Fevereiro o foram em tempo.

Improcede, pois, a excepção de intempestividade das alegações.

6.3. Da alegada omissão de pronúncia da sentença recorrida quanto à suspensão da prescrição das coimas

Imputa o recorrente à sentença recorrida *nulidade por omissão de pronúncia*, porquanto alegadamente o *Tribunal a quo não se pronunciou sobre suspensão da prescrição, o que constitui causa de nulidade da sentença, nos termos do n.º 1, do artigo 125.º do CPPT e da parte final do n.º 2, do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força da alínea e) do artigo 2.º do CPPT* (cfr. conclusão M) das suas alegações de recurso).

A Meritíssima juíza “a quo” sustentou a inexistência da arguida nulidade, considerando que *o mesmo não se verifica em nenhum dos aspectos referidos tanto mais que na sentença se expressa claramente a não verificação de qualquer causa de suspensão da prescrição* (fls. 385 dos autos).

Também o recorrido e o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA sustentam a inexistência da arguida nulidade, este último porquanto *a questão sobre a qual o tribunal se tinha de pronunciar era a da prescrição da dívida exequenda e sobre ela não deixou de emitir pronúncia.// Se não teve em conta na decisão dessa questão as causas de suspensão ou interrupção atendíveis ou se as apreciou incorrectamente o que ocorre não é, salvo melhor entendimento, omissão de pronúncia mas erro de julgamento, sendo que, no caso, ao apreciar a questão da prescrição não deixou a sentença de expressamente aludir à interrupção e suspensão da prescrição.//De resto, como se vê dos respectivos articulados, a suspensão da prescrição não foi questão que tivesse sido colocada pelas partes à apreciação e decisão do tribunal a quo*.

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT constitui causa de nulidade da sentença, entre outras, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar, considerando-se como tais, nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do novo CPC, aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso dos autos, o ora recorrido fundamentara a sua oposição à execução, entre outros fundamentos, na *prescrição do procedimento de contra-ordenação e da coima* (cfr. petição de oposição, a fls. 7 a 16 dos autos), sendo que na contestação apresentada em 1.ª instância o ora recorrente pugnou pela improcedência de tal fundamento em virtude da *interrupção da prescrição* que, no caso da prescrição da coima, decorreria do *início da execução, com a emissão do título executivo respectivo*, que teria tido lugar antes de completados dois anos da data em que a decisão condenatória se tornou definitiva (cfr. contestação, a fls. 76 a 78 dos autos), reiterando-o nas suas alegações finais em 1.ª instância (fls. 259 a 262 dos autos).

A suspensão da prescrição da coima não foi, pois, questão que as partes tenham colocado ao tribunal “a quo”, embora este, ao decidir a questão da prescrição das coimas, tenha ponderado da eventual *interrupção e/ou suspensão da coima*, consignando a tal propósito o seguinte:

«Quanto às causas de interrupção ou suspensão da execução importa aqui referir o regime previsto nos artigos 30.º e 30.º-A n.º 1, do mencionado RGIMOS.

Nesta matéria, acompanhamos o entendimento MANUEL SIMAS SANTOS e JORGE LOPES DE SOUSA (*in* *Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral*, Vislis Editores, 6.ª Edição 2011) no sentido de que “O n.º 1 do artigo 30.º-A do RGCO atribui efeito interruptivo da prescrição à «execução» da coima e não explicitamente à sua instauração.”

E por conseguinte consideramos que a instauração da execução não constitui facto interruptivo, já que aquela expressão “execução da coima” se refere ao cumprimento ou pagamento da coima, sendo que o processo destinado a obter o pagamento coercivo da coima não tem a natureza de execução ou cumprimento da coima (No mesmo sentido, ANTÓNIO DE OLIVEIRA MENDES e JOSÉ DOS SANTOS CABRAL, *in* *Notas ao RGCO e Coimas*, Almedina, 3.ª Edição, 2009, pág. 86).

Ainda no mesmo sentido pode ver-se entre outros o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 27/09/2006, proferido no processo n.º 7034/2006-3, no qual se refere que: “A simples instauração do processo executivo para cobrança coerciva da coima, não tem a virtualidade por si só de constituir qualquer causa de suspensão da prescrição, na medida em que não consta do elenco das causas de suspensão da coima previstas no art. 30.º, do DL n.º 433/82, de 27 OUT”.».

Resulta do exposto que o tribunal “a quo” não deixou de emitir pronúncia sobre questão que lhe fosse colocada, nem sequer deixou de ponderar da suspensão da execução da coima em virtude da instauração da execução, tendo decidido, porém, por adesão ao Acórdão da Relação de Lisboa citado, pela irrelevância da instauração da execução fiscal enquanto facto interruptivo da prescrição da coima, por ausência de previsão legal.

Se o fez correcta ou incorrectamente é questão que releva apenas para avaliar do mérito da decisão, o que adiante se apreciará a propósito do alegado erro de julgamento da sentença recorrida, mas que não fere a sentença de nulidade.

Improcede, pois, a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

6.4. Do mérito da sentença recorrida no segmento em que julgou prescritas as coimas exequendas

A sentença recorrida, a fls. 323 a 333 dos autos, na procedência da oposição deduzida pelo ora recorrido, declarou *extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, relativamente aos processos executivos identificados no ponto 9. do probatório já declarados extintos e prescrita a dívida relativamente aos restantes, com a consequente extinção das execuções*, fundamentando o decidido quanto à *prescrição das coimas* no entendimento de que *o prazo de prescrição da coima se conta a partir do momento em que a decisão se tornou definitiva (Artigos 29.º, n.º 2 do RGIMOS e 34.º do RGIT), e que à data em que a decisão se tornou definitiva (25/03/2010 – Data em que se começaram a vencer juros de mora – Ponto 4. Do probatório), o prazo legal de prescrição da coima era de dois anos (Artigo 16.º-B da Lei 25/2006 na redacção dada pela Lei 67-A/2007), porquanto, tendo a **decisão condenatória sido proferida em 08/11/2009, conforme é assumido pela Exequente na certidão de dívida e transitado em julgado 04/03/2010, já que a partir de 05/03/2010 iniciou-se a contagem de juros de mora (ponto 4. do probatório), há muito se encontra decorrido o prazo prescricional sendo que as diligências eventualmente efectuadas com vista à cobrança coerciva da coima não têm eficácia interruptiva, razão pela qual se impõe declarar extinta a coima por verificação da prescrição** (cf. sentença recorrida, a fls. 332/333 dos autos).*

Discorda do decidido quanto à prescrição das coimas o recorrente, imputando à sentença recorrida erro de julgamento, alegando que, contrariamente ao decidido, a instauração da execução constitui facto interruptivo da prescrição da coima – e citando JORGE LOPES DE SOUSA e SIMAS SANTOS, bem como o Acórdão do TCA Sul de 28/11/2013, rec. n.º 06953/13 em apoio da sua alegação – e bem assim que ocorreram factos suspensivos da prescrição da coima que o tribunal “a quo” devia ter indagado officiosamente, pois que *os processos executivos encontram-se suspensos desde Fevereiro de 2012, primeiro pela existência de hipoteca de bens imóveis e, depois, pela prestação de garantia efetuada pelo executado e estatui a alínea a) e b) do artigo 30.º do RGIMOS que a prescrição da coima suspende-se durante o tempo em que, por força da lei, a execução não pode continuar a ter lugar ou em que a execução foi interrompida, daí que estando os processos executivos suspensos, a prescrição da coima está necessariamente suspensa, por força do artigo 30.º do RGIMOS*, invocando em abono da sua alegação o decidido por este STA em Acórdão de 30 de Maio de 2012, rec. n.º 514/12.

O recorrido pugna pela manutenção do julgado recorrido.

Já o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA acompanha o recorrente na sua alegação de que *a instauração da execução é facto interruptivo da prescrição da coima, nos termos do art. 30.º-A n.º 1 do RGIMOS e bem assim que a suspensão da execução instaurada para pagamento coercivo da coima, decorrente da prestação de garantia ou da isenção dessa prestação, não poderá, (...) deixar de se reflectir sobre o decurso do prazo prescricional uma vez que se trata de uma situação*

que se prolonga no tempo e que para ou interrompe, por força da lei, o prosseguimento do processo tendente ao cumprimento coercivo da coima, daí que, uma vez que a sentença recorrida não fornece base factual que permita apreciar a questão da eventual suspensão do prazo da prescrição da coima, entenda ser necessário determinar a baixa do processo à 1.ª Instância para ampliação da matéria de facto (cfr. parecer, a fls. 404/405 dos autos).

Vejamos.

Embora as dívidas exequendas respeitem a “taxas de portagem”, “coimas” e “custos”, discriminadas no n.º 5 do probatório fixado, certo é que a sentença recorrida decidiu, na procedência da oposição, extinguir as execuções em razão da prescrição das coimas, não ressaltando a subsistência da execução relativamente à parte da dívida respeitante às taxas de portagem, como se lhe impunha, e sem que o recorrente tenha reagido contra tal omissão.

Ora, no que às coimas respeita, entendeu a sentença recorrida, e bem – em conformidade com o disposto no artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, na redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (vigente à prática dos factos e aplicável *ir caso*, pois que a alteração posterior da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, no sentido do alargamento do prazo de prescrição das coimas para 5 anos, não se revela em concreto mais favorável) –, que o prazo de prescrição aplicável era o de 2 (dois) anos, contado da data em que a decisão de aplicação da coima se tornou definitiva (artigo 29.º, n.º 2 do Regime Geral das Contra-Ordenações – RGCO –, aplicável *ex vi* do disposto no artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, na sua redacção originária), ou seja, no caso dos autos, contado desde 5/03/2010.

Mais entendeu a sentença recorrida, com o que não se conforma o recorrente, que a instauração da execução fiscal – ocorrida em 21/10/2011, segundo o n.º 1 do probatório fixado –, não interrompeu ou suspendeu o prazo de prescrição da coima, importando saber se ao assim decidir incorreu em erro de julgamento.

A Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, não prevê específicas causas de interrupção ou suspensão da execução das coimas e sanções acessórias, sendo-lhes, pois, aplicáveis as previstas no RGCO (por remissão do artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho).

Dispõe o artigo 30.º-A do RGCO, sob a epígrafe “Interrupção da prescrição da coima”, que: «1 – A prescrição da coima interrompe-se com a sua execução. 2 – A prescrição da coima ocorre quando, desde o seu início e ressaltado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo da prescrição acrescido de metade».

Trata-se de norma de teor idêntico à prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 126.º do Código Penal e em relação à qual, no que à prescrição da pena de multa respeita, o Supremo Tribunal de Justiça fixou jurisprudência no sentido de que: *A mera instauração pelo Ministério Público de execução patrimonial contra o condenado em pena de multa, para obtenção do respectivo pagamento, não constitui a causa de interrupção da prescrição da pena prevista no artigo 126º, n.º 1, alínea a), do Código Penal* (cfr. Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 2/2012, de 8 de Março de 2012, DR, n.º 73, I Série, 12-4-2012, p. 1862 ss.), com a seguinte fundamentação, que com a devida vénia passamos a transcrever:

«(...)

2. A prescrição da pena após o decurso de um determinado período de tempo sobre a sua aplicação sem que tenha sido executada decorre, como ensina Figueiredo Dias, de «exigências político-criminais claramente ancoradas na teoria das finalidades das sanções criminais e correspondentes, além do mais, à consciência jurídica da comunidade», sendo que, por um lado, «quem sofresse a execução de uma sanção criminal há muito tempo já ditada, correria o risco de ser sujeito a uma sanção que não cumpriria já quaisquer finalidades de socialização ou de segurança» e, por outro, «o decurso de um largo período (...) sobre o decretamento de uma sanção não executada faz com que não possa falar-se de uma estabilização contra fáctica das expectativas comunitárias, já apaziguadas ou definitivamente frustradas» (Direito Penal Português, Parte Geral, II, As Consequências Jurídicas do Crime, § 1125).

Mas a ocorrência de certas situações processuais que excluem a possibilidade de execução imediata da pena e a prática pelo Estado de determinados actos que têm o alcance de a não deixar cair no esquecimento justificam uma interferência no curso dos prazos de prescrição. É assim que a lei prevê causas de suspensão e de interrupção da prescrição da pena.

As causas de interrupção estão previstas, desde a revisão do Código Penal operada pelo Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de Março, no artigo 126º, nos termos seguintes: // 1. A prescrição da pena (...) interrompe-se:// a) Com a sua execução;// b) Com a declaração de contumácia. // 2. (...). // 3. (...).

É sobre a interpretação da norma da alínea a) do n.º 1 que divergem os dois acórdãos.

Em ambos, não tendo sido paga voluntariamente a multa, o Ministério Público instaurou execução patrimonial contra o condenado com vista à obtenção do respectivo pagamento coercivo, sem qualquer sucesso.

O acórdão recorrido, argumentou assim:

«(...) no caso da pena de multa, a simples instauração de execução patrimonial para a sua cobrança, através da penhora e venda dos bens do arguido, não pode considerar-se e valorar-se para além de um meio posto à disposição do exequente para alcançar a execução da dita pena. Por outras palavras, as

penas de multa só se mostram executadas com o pagamento voluntário – necessariamente parcial, pois se integral operaria a extinção da pena – ou coercivo. A instauração de execução patrimonial, através dos bens do arguido, constitui apenas e tão só um meio posto ao alcance de quem tem competência para tanto – na situação revelada pelos autos, o Ministério Público – de modo a que seja alcançado o fim a que se destina – a execução da pena de multa. Por outro lado, da mesma forma que um mandado de captura e detenção não constitui execução da pena de prisão, por idêntica razão não pode considerar-se como execução da pena de multa os meios utilizados pelo Ministério Público, previstos nos artigos 469º e 491º, ambos do Código de Processo Penal, para obtenção da cobrança coerciva do valor correspondente. Do que se expôs se conclui que a instauração infrutífera de execução destinada ao pagamento coercivo da multa imposta por sentença transitada em julgado não integra a previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 126º do Código Penal, não sendo, por isso, apta a interromper o prazo de prescrição da pena de multa».

Por sua vez, o acórdão fundamento considerou:

«A alínea a) do n.º 1 do artigo 126º do Código Penal só tem sentido e alcance enquanto aí se contemple e entenda a “execução” como o processo dinâmico, previsto na lei, dirigido à obtenção, à custa de bens do condenado, da quantia necessária para o posterior pagamento da multa (...). Tal efeito interruptivo houve o legislador por bem atribuir à “execução” da pena; execução que, tratando-se de pena de multa, se formaliza com a apresentação pelo Ministério Público do requerimento de instauração dessa execução».

3. Importa, pois, determinar o sentido do conceito execução da pena, estando em causa uma pena de multa.

Toda a pena criminal, por definição, envolve um sacrifício ou perda para o condenado, sacrifício ou perda que é de ordem patrimonial quando se trate de pena de multa. A execução da pena é a sua efectivação ou materialização; a pena está em execução a partir do momento em que o sacrifício que lhe é co-natural se concretiza na esfera de interesses ou valores do condenado. É desse modo que se cumprem as finalidades visadas com a execução da pena: a recuperação social do condenado e a defesa da sociedade. Tal como a execução da pena de prisão só se inicia com a privação da liberdade do condenado, também não há execução da pena de multa (fora dos casos de substituição por trabalho ou conversão em prisão subsidiária, figuras que aqui não estão em discussão) enquanto não houver perda patrimonial, consubstanciando-se esta num pagamento, voluntário ou coercivo, por conta do valor da multa. Por outras palavras, a pena entra em execução com o início do seu cumprimento. Em relação à pena de multa, parece ser esse o entendimento de Cavaleiro de Ferreira quando, depois de referir o prazo de pagamento da multa, identifica o pagamento com a execução da multa: «Assim se indica o início do prazo para a execução voluntária da multa devida» (Lições de Direito Penal, Parte Geral, II, 1989, página 172).

Essa materialização da pena, ou início do seu cumprimento, exige a prática no processo de determinados actos idóneos a esse fim.

Assim, no caso de pena de multa, transitada a decisão que a aplica, o condenado é notificado para proceder ao seu pagamento em 15 dias, excepto se o pagamento houver sido diferido ou autorizado pelo sistema de prestações (artigo 489º do Código de Processo Penal). Não tendo sido requerida a substituição por dias de trabalho, findo o prazo para pagar a multa ou alguma das suas prestações sem que o pagamento esteja efectuado, procede-se à execução patrimonial, que é promovida pelo Ministério Público (artigos 490º, n.º 1, e 491º do mesmo código).

Estes actos situam-se já na fase da execução da pena de multa, inserindo-se no capítulo I (Da execução da pena de multa) do Título III (Da execução das penas não privativas da liberdade) do Livro X do Código de Processo Penal (Das execuções). Pertencem ao procedimento executivo da pena de multa. Mas não constituem ainda a sua execução; têm-na como fim. A execução da pena, como se disse, só tem lugar com a sua materialização, com a efectivação do sacrifício nela implicado para o condenado, ou seja, com o começo do seu cumprimento. São, pois, actos destinados a fazer executar a pena de multa. Tanto a instauração da execução patrimonial como a notificação do condenado para em certo prazo pagar a multa (ambas com idêntico alcance, nesta matéria). Execução da pena e actos destinados a fazê-la executar são realidades distintas, como até as próprias palavras indicam. Estes são apenas um meio para realizar aquela, não sendo raro que, como aconteceu nos casos sobre que incidiram os acórdãos fundamento e recorrido, o fim visado não seja atingido.

Não é, pois, por um determinado acto estar sistematicamente inserido na fase processual da execução de uma espécie de pena que constitui acto de execução dessa pena. Valendo a norma do artigo 126º, n.º 1, alínea a), do Código Penal tanto para a pena de prisão como para a pena de multa, a instauração da execução patrimonial contra o condenado em pena de multa está, para este efeito, no mesmo plano que os procedimentos previstos no artº 477º do Código de Processo Penal, os quais, não obstante o preceito estar integrado na fase da execução da pena de prisão (Título II do Livro X), ninguém considerará como actos de execução dessa pena, sendo até que o do n.º 4 tem lugar antes do trânsito em julgado da decisão condenatória, ou seja, numa altura em que a pena nem pode ser execu-

tada, à luz do artigo 467º, n.º 1, deste último diploma. Este mesmo entendimento foi já afirmado em acórdão da Relação de Lisboa de 09/10/1985: «A instauração da execução patrimonial não é execução ou cumprimento da pena, como não o é (no que se julga haver consenso unânime) a ordem para passar mandados de captura e as diligências para a execução destes, só o sendo o acto da prisão» (Colectânea de Jurisprudência, Ano X, Tomo IV, página 177).

Que execução da pena e actos destinados a fazê-la executar são realidades distintas é ainda a conclusão imposta pela história do actual artigo 126º do Código Penal.

Esse preceito corresponde ao artigo 124º da versão inicial do Código Penal de 1982, cujo texto, no que aqui importa, era o seguinte:

1. A prescrição da pena interrompe-se:// a) Com a sua execução;// b) Com a prática, pela autoridade competente, dos actos destinados a fazê-la executar, se a execução se tornar impossível por o condenado se encontrar em local donde não possa ser extraditado ou onde não possa ser alcançado.// 2. (...)// 3. (...).

Previa-se aqui como causas de interrupção da prescrição da pena «a sua execução» [alínea a) do n.º 1] e «a prática, pela autoridade competente, dos actos destinados a fazê-la executar», se a execução se tornasse «impossível» por o condenado se encontrar em local donde não pudesse «ser extraditado» ou onde não pudesse «ser alcançado» [alínea b)].

Nesta versão, não haverá dúvidas de que os actos destinados a fazer executar a pena não podiam ser vistos como execução da pena, pois aqueles e esta configuravam causas de interrupção da prescrição distintas. Se os actos destinados a fazer executar a pena se devessem já considerar como execução, a disposição da alínea b) seria totalmente inútil, por prever matéria já abarcada na previsão da alínea a), sendo de afastar uma tal conclusão em face da regra de interpretação estabelecida no artigo 9º, n.º 3, do Código Civil: «Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador (...) soube exprimir o seu pensamento em termos adequados».

Já no artigo 115º do Projecto de 1963, da autoria do Prof. Eduardo Correia, que está na génese do artigo 124º da versão originária do Código Penal de 1982, execução da pena e actos destinados a fazê-la executar eram colocados lado a lado, sem se confundirem: «A prescrição da pena interrompe-se pela sua execução, bem como por qualquer acto da autoridade competente que vise fazê-la executar» (BMJ 151º, páginas 53 e 54). A distinção veio a tornar-se mais nítida no texto da lei (esse artigo 124º), integrando, como se viu, a execução da pena e os actos destinados a fazê-la executar diferentes causas de interrupção da prescrição da pena, operando os últimos somente se a execução se tornasse impossível por o condenado se encontrar em local donde não pudesse ser extraditado ou onde não pudesse ser alcançado.

E nesta matéria nada se alterou da versão inicial do Código Penal de 1982 para a versão actual, introduzida pela reforma de 1995, visto o texto da alínea a) do n.º 1 do anterior artigo 124º ter passado a constituir, sem qualquer alteração, o texto da alínea a) do n.º 1 do actual artigo 126º: «A prescrição da pena (...) interrompe-se: Com a sua execução».

A alteração que houve foi da alínea b), sendo que, se na versão inicial do Código a prescrição da pena se interrompia com a prática, pela autoridade competente, dos actos destinados a fazer executar a pena, se a execução se tornasse impossível por o condenado se encontrar em local donde não pudesse ser extraditado ou onde não pudesse ser alcançado, com a reforma de 1995, essa causa de interrupção da prescrição foi substituída pela «declaração de contumácia», leitura que, segundo Figueiredo Dias, já devia fazer-se da anterior redacção, após a entrada em vigor do Código de Processo Penal de 1987: «Fundamentos da interrupção são, por um lado, a execução da pena e, por outro, a prática, pela autoridade competente, dos actos destinados a fazê-la executar, se a execução se tornar impossível por o condenado se encontrar em lugar onde não possa ser extraditado ou onde não possa ser alcançado (...). Torna-se notório que este segundo fundamento deve ser lido, de acordo com o nosso novo sistema processual penal, como correspondendo às situações de contumácia» (ob. cit., § 1155).

Essa alteração teve consequências, pois restringiu a aplicação da causa de interrupção da prescrição da alínea b) à pena de prisão e à medida de internamento, as únicas reacções criminais que podem conduzir à situação de contumácia, mas não interferiu com o âmbito de previsão da disposição da alínea a), sendo-lhe alheia.

Conclui-se, pois, que a instauração de execução patrimonial pelo Ministério Público para obtenção do pagamento coercivo da multa não paga voluntariamente, sendo só um acto que visa a execução da pena de multa, não interrompe a prescrição dessa pena.

Se, como se disse, só se entra na execução da pena se houver um princípio de cumprimento (A questão que se debate só se coloca se houver pena para cumprir, ou seja, enquanto o cumprimento não for total), são actos de execução e, por isso, com efeito interruptivo da prescrição da pena de multa: a) o cumprimento de parte dos dias de trabalho pelos quais a multa foi substituída, mas não a decisão de substituição; b) o pagamento voluntário ou coercivo de parte da multa aplicada, mas não a notificação para pagamento nem a instauração da execução patrimonial; c) o cumprimento parcial da prisão subsidiária, mas não a decisão de conversão da multa em prisão subsidiária.

E compreende-se que seja esta a solução legal. Na verdade, se a prescrição encontra fundamento no facto de a execução de uma pena muito tempo depois da sua aplicação não cumprir já as suas finalidades, tanto do ponto de vista da prevenção especial como da prevenção geral, então, para além da situação em que a execução da pena é impossível, por indisponibilidade do condenado (contumácia), a sua interrupção só deve ser activada por actos que não se limitem ao desenvolvimento de determinada actividade processual e tenham impacto fora do processo, junto da comunidade e do condenado, mantendo nos dois planos a actualidade da pena. Esses actos só podem ser de materialização da pena na esfera de interesses ou valores do condenado, ou seja, actos de cumprimento da pena, actos que podem ser múltiplos, visto o cumprimento nem sempre ser contínuo.

Na doutrina, pronuncia-se neste sentido Paulo Pinto de Albuquerque: «(...) a instauração da acção de execução da pena de multa (...) não corresponde ainda à “execução” da pena de multa. (...) só com o início do pagamento da pena de multa, isto é, só com o pagamento parcial da pena de multa se verifica a interrupção da prescrição da pena» (Comentário do Código Penal, 2ª edição actualizada, página 387).

Na jurisprudência das Relações, encontram-se decisões no sentido de ambos os acórdãos em conflito, sendo claramente maioritária a corrente em que se integra o acórdão recorrido. Assim, no sentido deste decidiram, no essencial com os mesmo fundamentos, os acórdãos da Relação do Porto de 04/02/2004, proferido no processo n.º 0315181, de 28/04/2004, proferido no processo n.º 0410042, de 22/09/2010, proferido no processo n.º 245/03.ITASTS.P1, e de 21/09/2011, proferido no processo n.º 70/06.2PBMAI.P1, da Relação de Évora de 07/10/2010, proferido no processo n.º 394/03.6PCSTB.E1, da Relação de Lisboa de 25/03/2010, proferido no processo n.º 347/04.7GEOER.L1 (www.dgsi.pt) e da Relação de Coimbra de 14/10/2009 (Colectânea de Jurisprudência, Ano XXXIV, Tomo IV, página 51). Como o acórdão fundamento decidiram, coincidindo nos fundamentos, os acórdãos da Relação do Porto de 19/10/2005, proferido no processo n.º 0411498, e de 17/01/2007, proferido no processo n.º 0615889 (www.dgsi.pt).» (fim de citação).

Ora, o entendimento firmado pelo STJ no que à execução da pena de multa respeita, pode e deve ser transposto para a execução da coima, pois que, como se afirmou no acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 5 de Fevereiro de 2013, proa. n.º 2TAELV.E1 *não se descortina razão alguma para, no que à prescrição da coima diz respeito, se decidir em sentido diverso. Mal se compreenderia que, em matéria de contra-ordenações, o legislador afirmasse uma vontade de perseguição sancionatória superior à que reserva para a pena de multa, sanção reservada à prática de crimes*. Daí que, como decidido e contrariamente ao alegado pelo recorrente, se deve entender que a instauração do processo de execução fiscal não constitui “execução da coima” para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º-A do RGCO, antes consubstancia a prática de um acto inserido numa determinada actividade processual que visa tal execução mas que não a consubstancia, daí que não tenha efeito interruptivo da prescrição.

Já que à suspensão da prescrição da coima respeita dispõe o artigo 30.º do RGCO que: «A prescrição da coima suspende-se durante o tempo em que: a) Por força da lei a execução não pode começar ou não pode continuar a ter lugar; b) A execução foi interrompida; c) Foram concedidas facilidades de pagamento.»

A sentença recorrida entendeu, por remissão para o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 27/09/2006, proferido no processo n.º 7034/2006-3 que *A simples instauração do processo executivo para cobrança coerciva da coima, não tem a virtualidade por si só de constituir qualquer causa de suspensão da prescrição, na medida em que não consta do elenco das causas de suspensão da coima previstas no art. 30.º do DL n.º 433/82, de 27 de Out.*, entendimento do qual o recorrente não discorda, pois que reproduz Acórdão do TCA-Sul em que o mesmo se refere (cfr. a conclusão Q das suas alegações de recurso).

Entende, porém, o recorrente que se verificam outras causas de suspensão da prescrição, não atendidas na sentença recorrida, porquanto *os processos executivos encontram-se suspensos desde Fevereiro de 2012, primeiro pela existência de hipoteca de bens imóveis e, depois, pela prestação de garantia efetuada pelo executado e estando os processos executivos suspensos, a prescrição da coima está necessariamente suspensa, por força do artigo 30.º do RGIMOS*.

Terá razão o recorrente se a suspensão do processo executivo e da coima se tiverem verificado antes de completado o prazo de prescrição de 2 anos, contado desde 5 de Fevereiro de 2010, o que importa averiguar pois que a sentença recorrida o não fez e este STA não tem poderes de cognição em matéria de facto.

Resulta do probatório fixado, apenas – cfr. o seu n.º 7 – que em 1 de Fevereiro de 2012 o ora recorrido deduziu oposição à execução fiscal, o que apenas determina a suspensão da execução fiscal – e consequentemente a *impossibilidade legal de a execução coerciva da coima continuar a ter lugar* (artigo 30.º A) do RGCO) - se a dívida exequenda se encontrar garantida – por penhora, garantia prestada ou isenção de prestação de garantia (artigos 169.º e 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), afirmando o recorrente que assim foi, mas não se encontrando no probatório fixado qualquer

referência a tal facto, que importa ponderar – quanto à respectiva ocorrência e momento - para a boa decisão da causa quanto à prescrição das coimas exequendas.

E importa igualmente que a sentença recorrida pondere, na decisão que venha a tomar, que as considerações que fizer quanto às coimas não valem de igual modo para as taxas de portagem e encargos com os processos, igualmente objecto da execução fiscal, porquanto tais prestações não têm natureza sancionatória, não se lhes aplicando o prazo de prescrição das coimas.

Pelo exposto, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para ampliação da matéria de facto com vista a obter todos os elementos que suportem a decisão jurídica, o que importa a anulação da decisão recorrida em conformidade com o disposto nos artigos 662.º, n.º 2, alínea c) e 682.º, n.º 3 do Código de Processo Civil.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em anular a decisão recorrida, ordenando-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para ampliação da matéria de facto e aplicação do direito nos termos acima enunciados. Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* (voto a decisão) — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Erro na forma de processo. Impugnação judicial. Oposição à execução. Convoção.

Sumário:

- I — O erro na forma de processo afere-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado, de acordo com o pedido formulado pelo autor.*
- II — O pedido de «anulação de liquidações» de IVA «constantes de processos de execução fiscal à margem identificados e agora movidos contra os impugnantes», sustentado, além do mais, quer na alegação de ilegalidades da liquidação e da consequente dívida exequenda, quer na articulação de factos que, no entender dos impugnantes, substanciam tais ilegalidades, é de interpretar como pedido típico do processo de impugnação judicial e não do processo de oposição à execução fiscal, pois que, neste, o pedido típico será, em regra, o de extinção, por qualquer dos fundamentos enunciados no art. 204º do CPPT.*
- III — Questão diversa é a de saber se os fundamentos invocados são susceptíveis de viabilizar a pretensão formulada pelos recorrentes: esta matéria contendrá com o êxito (procedência) ou o fracasso da acção, mas não com a forma processual adequada ao pedido que haja sido formulado.*

Processo n.º 343/14-30.

Recorrente: A... e Mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..... e B....., com os demais sinais dos autos, recorrem do despacho liminar que, proferido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu na impugnação judicial deduzida contra o acto de reversão contra eles ordenada em processo de execução fiscal (procs. n.º 2658200201008684 e apensos e n.º 265820301001035 e apensos), determinou, em procedência da excepção de erro na forma de processo, a anulação de todo o processado e a absolvição da Fazenda Pública da respectiva instância, por impossibilidade de convoção para a forma adequada.

1.2. Terminam as alegações formulando as conclusões seguintes:

1 - A sentença recorrida assenta no facto de se inferir, do teor da p.i., que os recorrentes pretendiam opor-se à execução, e não impugnar.

2 - O artigo 204º, n.º 1, als. d) e i) do CPPT refere a matéria da prescrição da dívida exequenda e “quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores”.

3 - Não se infere da interpretação do art. 204º que os fundamentos previstos nas diversas alíneas precludem a hipótese de serem apreciados noutra sede, nomeadamente em sede de impugnação.

4 - Resulta do art. 99º do CPPT que “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente” as enunciadas nas diversas alíneas desse artigo.

5 - Pressupõe que o exposto nessas alíneas é indicativo, mas não taxativo e redutor.

6 - Resulta evidente do enunciado da p.i. que os ora recorrentes impugnam o acto, e este foi-lhes notificado aquando da citação “por carta datada de 18/05/2009”.

7 - A final, são deduzidos pedidos de anulação das liquidações dos processos, além da prévia consideração da existência de prescrição dos impostos, quotizações, coimas e juros, e dos procedimentos instaurados.

8 - Inexiste erro na forma de processo, uma vez que foi deduzida a devida e correcta impugnação judicial, no prazo de “90 dias contados” da “citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal” – art. 102º, n.º 1, alínea c) do CPPT.

9 - A sentença recorrida é contraditória, porque refere que os “responsáveis subsidiários podem impugnar a dívida (...) nos mesmos termos do devedor principal” e “a notificação ou citação” deve “conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”.

10 - Foi, precisamente isso que foi alegado na p.i. pelos ora recorrentes.

11 - A sentença recorrida não apreciou, em concreto, os factos vertidos na p.i..

12 - Entendem os recorrentes que dos artigos 5 e 6 e do que demais consta da p.i., resulte que se pretendeu apresentar oposição à execução, e não impugnação judicial.

13 - Entendem os recorrentes que sempre se verificou omissão de pronúncia por parte da sentença recorrida, porquanto das diversas questões de facto e de direito que foram suscitadas, nenhuma existiu que fosse apreciada (e decidida).

14 - A prescrição e a falta de fundamentação do acto, são de conhecimento officioso, devendo o tribunal recorrido pronunciar-se sobre tal matéria.

15 - Resulta a errónea interpretação do vertido nos arts. 99º e 204º do CPPT levou a que a sentença recorrida padecesse de vício, desse erro de interpretação da norma processual aplicada,

16 - Bem como à lei adjectiva aplicável (sofre da total ausência de decisão quanto à matéria de fundo, substantiva, invocada - art. 660º, n.º 1, alínea d) do CPC, aplicável *ex vi* art. 2º CPPT).

17 - Consideram, assim, os recorrentes violadas os seguintes disposições legais: arts. 102º, n.º 1, alínea c), 204º, do CPPT e 660º, n.º 1, alínea d) do CPC.

Termina pedindo a procedência do recurso e a revogação da sentença recorrida, ou, quando assim se não entenda, se declare a respectiva nulidade.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, este Tribunal veio, por despacho de 30/01/2014 (fls. 133/142), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, com fundamento em que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, declarando, conseqüentemente, a competência deste STA.

1.5. Remetidos os autos a este Tribunal, o MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Os recorrentes acima identificados vêm sindicar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, exarada a fls. 89/92, em 31 de Dezembro de 2009.

A decisão recorrida rejeitou liminarmente a presente impugnação judicial, por alegado erro na forma de processo e conseqüente nulidade de todo o processo, por impossibilidade de convoação no meio processual adequado (oposição).

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 108/110, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento officioso, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684º/3 e 685º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Além do mais o recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida por alegada omissão de pronúncia (conclusão 13ª).

Existe omissão de pronúncia quando se verifica violação do dever processual que o tribunal tem em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas.

Para se estar perante uma **questão** é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou de direito sobre que existem divergências, formuladas com base em alegadas razões de facto e de direito. ((1) Acórdão do STA, de 29 de Abril de 2008, recurso n.º 18150, AP-DR, de 2001.11.30, página 1.311.)

Nos termos do disposto no artigo 660º/1 a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, sendo certo que nos termos do número 2 o juiz deve resolver todas as questões que as

partes tenham submetido à sua apreciação, excepto aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outra. Ora, no caso em análise, entendendo-se que se verificavam os pressupostos de indeferimento liminar da pretensão e tendo sido liminarmente rejeitada a PI não tinha o Tribunal recorrido, como parece lógico, de conhecer do mérito da causa, ainda que tenham sido suscitadas questões de conhecimento oficioso, como é o caso da prescrição. ((2) Acórdão do STA, de 2012.07.05-P. 0328/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Não ocorre, pois, nulidade da decisão por omissão de pronúncia.

Como refere o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa ((3) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, II volume, página 88) “**É à face do pedido ou conjunto de pedidos formulado pelo interessado que se afere a adequação das formas de processo especiais e, conseqüentemente, a existência de erro na forma de processo.**”

Ora, **os recorrentes pedem (fls. 15 dos autos) a anulação das liquidações constantes dos processos de execução fiscal que identifica.**

O pedido de anulação das liquidações de IVA exequendas é consentâneo com o meio processual utilizado, ou seja, a impugnação judicial.

Já assim não seria se os recorrentes pedissem a extinção (ou suspensão) do processo de execução fiscal, pois neste caso o pedido seria consentâneo com a oposição judicial.

Questão diferente é saber se os fundamentos invocados na presente impugnação são susceptíveis de viabilizar a pretensão formulada pelos recorrentes, o que contende já com o êxito ou o fracasso da acção.

Os recorrentes invocam como fundamento da impugnação a prescrição, que é fundamento de oposição (artigo 204º/1/d) do CPPT), embora seja certo que a prescrição, não constituindo fundamento de impugnação, pode ser conhecida nesse meio processual, tendo em vista a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Invocam, ainda, os recorrentes, como fundamento da sua pretensão, vícios do despacho de reversão, fundamento enquadrável na alínea i) do artigo 204º do CPPT.

É certo que o meio processual adequado para impugnar o despacho de reversão é a oposição judicial e não a impugnação judicial, conforme jurisprudência consolidada do STA. ((4) Acórdão do STA de 2012.07.05. já referido. Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, III volume, páginas 499/500, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.)

Todavia, como resulta de fls. 3, os recorrentes além de deduzirem impugnação judicial do despacho de reversão, também impugnam “os actos nele contidos que se consubstanciam nas dívidas apuradas e vertidas nas certidões de dívida juntas” e onde não é difícil descortinar a referência às liquidações exequendas de IVA.

Aliás, no artigo 9º e seguintes da PI, os recorrentes invocam a ilegalidade concreta da dívida exequenda, pois, expressamente, sustentam não ser devido o tributo exequendo, avançando facticidade que em seu entendimento (bem ou mal não interessa para o caso) sustenta tal fundamento.

Em suma, o pedido de anulação das liquidações exequendas é, claramente, compatível com o meio processual da impugnação judicial e é através do pedido que se afere a adequação da forma de processo.

Os recorrentes além de, expressamente, impugnarem o acto de reversão, não deixam de, expressamente, também, impugnar os actos nele contidos e que se consubstanciam nas dívidas apuradas e vertidas nas certidões de dívida, ou seja as liquidações exequendas.

Por outro lado, embora seja certo que os recorrentes invocam fundamentos de oposição judicial, do artigo 9º e seguintes ressalta que invocam a ilegalidade das

Assim sendo, a nosso ver, inexistente fundamento legal para, de forma peremptória, rejeitar liminarmente a PI por alegado erro na forma processo.

Devem, pois, baixar os autos à 1ª instância para seu prosseguimento, se a tal nada mais obstar.

A sentença recorrida, a nosso ver, merece, pois, censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a decisão recorrida, baixando os autos à 1ª instância para seu prosseguimento se a tal nada mais obstar.»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. O despacho recorrido é, no que ora releva, do teor seguinte:

«*Como resulta da própria petição os autores pretendem atacar, passando a citar: “o acto que ordenou A REVERSÃO DA EXECUÇÃO no presente processo de execução fiscal e apensos contra os responsáveis subsidiários ...”.*

Fundamentaram a sua posição invocando:

- *a falta de fundamentação legal do despacho de reversão (artigos 1º a 8º da Petição Inicial);*
- *não ser devido o montante indicado como dívida revertida, porquanto atribuem a responsabilidade directa a um terceiro, na importação de algumas viaturas da Alemanha (arts. 9º a 83º, da PI);*
- *a prescrição das dívidas exequendas (arts. 84º a 92º da PI).*

Cumpro proferir despacho liminar:

NULIDADES ABSOLUTAS: ERRO NA FORMA DE PROCESSO

(...)

Do teor da petição inicial ressalta, para além do mais, que foi determinada a reversão contra os impugnantes em processo de execução fiscal, pedindo a anulação de todos os procedimentos executivos já realizados, pelos motivos acima aduzidos.

Para obter tais desideratos, optou pela via de impugnação judicial.

O erro na forma de processo ocorre sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza ou valor da acção e constitui nulidade, de conhecimento oficioso: art. 199º e 202º do CPC.

O erro na forma de processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal com o recurso à acção; por outro lado, constitui vinculação temática para o tribunal, pois é dentro dele que o tribunal se move: art. 668º n.º 1 alínea e) do CPC.

O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se quer alcançar: art. 498º n.º 3 do CPC.

O processo de impugnação judicial é a via processual adequada para atacar e/ou anular o acto tributário, aquela declaração de vontade da Administração Fiscal que define o quantum a exigir ao contribuinte e vulgarmente designado por liquidação.

As formalidades legais passíveis de integrarem fundamento de impugnação são apenas as atinentes à formação do acto tributário.

A ilegalidade do despacho de reversão, consistente na falta de fundamentação do mesmo, bem como a prescrição das dívidas exequendas, são fundamento de oposição à execução e não fundamento de impugnação - art. 204º, 1, d) e i) do CPPT.

Importa não confundir a falta de fundamentação legalmente exigida do despacho de reversão com a da liquidação, pois é a esta última que se refere a alínea c) do art. 99º do CPPT.

Da Petição Inicial afigura-se-nos que os impugnantes pretendem atacar o despacho de reversão, não sendo este o meio processual idóneo, como já vimos, contudo tentando socorrer-se do mecanismo da impugnação judicial, tentam atacar a liquidação, contudo tal objectivo não é conseguido.

Vejamos.

Sem dúvida que os responsáveis subsidiários podem impugnar as liquidações, nos termos do n.º 4 do art. 22º da LGT.

Diz-nos o citado normativo que os responsáveis subsidiários podem impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

Aqui chegados, importa averiguar da possibilidade de convoção.

Nos termos do preceituado no art. 97º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 98º n.º 4 do CPPT, importa averiguar da possibilidade de convoção dos autos em processo de oposição.

O pedido é, como vimos, consentâneo com o processo de oposição.

Nos termos do art. 199º do CPC, as consequências resultantes do erro na forma de processo poderão divergir, consoante se possam ou não aproveitar os actos já praticados, tendo em vista as garantias do réu: se da errada forma processual resultar diminuição das garantias do réu, deverão anular-se todos os actos posteriores; caso contrário, anular-se-ão apenas os que não possam ser aproveitados, praticando-se os necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida na lei.

No caso em apreço, não se vislumbra tal diminuição de garantias.

Todavia, compulsados os autos, constata-se que a oposição é extemporânea, porquanto o impugnante foi citado no processo executivo no dia 18/05/2009, e os presentes autos foram instaurados em 31/07/2009, tendo já decorrido, em larga medida, o prazo legal de 30 dias.

Concluindo, incorreu-se em erro na forma de processo, não podendo os autos ser aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo determinada na lei.

Assim, impõe-se a anulação de todo o processado, com a consequente absolvição da instância da Fazenda Pública, de acordo com os preceitos legais citados e art. 288º n.º 1 al. b) do CPC.

Pelo exposto, na procedência da excepção de erro na forma de processo, absolve-se a Fazenda Pública da instância de oposição à execução.

Custas a cargo dos impugnantes.»

3. Como se viu, tendo os recorrentes/impugnantes, responsáveis subsidiários revertidos em sede de execução, deduzido impugnação judicial «do acto que ordenou a “reversão da execução”», foi proferido despacho liminar que, por julgar verificada e procedente «excepção dilatória de erro na forma de processo» determinou a consequente nulidade de todo o processo e, considerando haver impossibilidade de convoção no meio processual adequado (oposição) desde logo absolveu «a Fazenda Pública da instância de oposição à execução».

Dissentindo, os recorrentes sustentam a nulidade da decisão recorrida por alegada omissão de pronúncia (cfr. Conclusão 13ª), bem como o erro de julgamento dado que entendem que resulta claramente da petição inicial que pretendem impugnar o acto que lhes foi notificado aquando da citação

por carta de 18/5/2009, que a final são deduzidos pedidos de anulação das liquidações dos processos, além da prévia consideração de prescrição dos impostos, cotizações, coimas e juros e que inexistente erro na forma de processo, uma vez que foi deduzida a devida e correcta impugnação judicial no prazo de 90 dias contado da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal.

Mas refira-se, antes de mais, que tendo o recurso sido inicialmente interposto para o TCA Norte e tendo ali sido declarada a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para dele conhecer, considerando competente o STA, dado estar em causa apenas matéria de direito, também aqui se entende que, na perspectiva considerada pelo TCAN, o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (n.º 1 do art. 280.º do CPPT) pois as partes não contestam os factos em que a decisão recorrida assentou (até porque se trata de recurso interposto de despacho liminar), divergindo apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis.

Vejamos, pois.

4. Quanto à alegada nulidade da decisão por omissão de pronúncia:

Prevista no art. 125.º do CPPT e na alínea d) do n.º 1 do art. 615.º do CPC (anterior art. 668.º), a nulidade da sentença por omissão de pronúncia está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 608.º (anterior art. 660.º) deste último diploma: o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras. Trata-se, portanto, de vício que reporta apenas à validade formal da sentença, constituindo, aliás, jurisprudência pacífica e reiterada, que tal vício só existe quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas, e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões. ⁽¹⁾ Necessário se torna, pois, para que se configure questão a decidir, que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou de direito sobre que existem divergências, formuladas com base em alegadas razões de facto e de direito

Por outro lado, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, (n.º 1 do citado art. 608.º do CPC) devendo o juiz, como se disse, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excepto aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outra.

Ora, no caso, tendo a PI sido liminarmente rejeitada, não tinha o Tribunal de conhecer do mérito da causa (ainda que porventura tivessem sido suscitadas questões de conhecimento oficioso, como é o caso da prescrição), sob pena de excesso de pronúncia. ⁽²⁾

Não ocorre, pois, nulidade da decisão por omissão de pronúncia.

5. Quanto ao invocado erro de julgamento:

5.1. Não sofre dúvida que o responsável subsidiário, na sequência da citação no processo de execução fiscal contra ele revertido pode, relativamente à liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída, deduzir impugnação judicial ou reclamação graciosa e subsequente impugnação judicial de eventual decisão de indeferimento (total ou parcial); ou pode deduzir oposição à execução (contra ele revertida), invocando os fundamentos adequados à procedência de cada um dos pedidos que entenda formular (art. 22.º n.º 4 da LGT e arts. 203.º n.º 1 e 204.º, ambos do CPPT).

Não pode é fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo.

Ora, sendo sabido, que o erro na forma de processo se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado, de acordo com o pedido formulado pelo autor, ⁽³⁾ no caso *sub judice*, como resulta da decisão recorrida e dos próprios termos dos autos, os recorrentes, na sequência da sua citação (em 18/5/2009) para a execução fiscal, na qualidade de responsáveis subsidiários, apresentaram a presente impugnação judicial, em 31/7/2009, pedindo para «Serem anuladas as liquidações» (de IVA) «*constantes dos processos de execução fiscal à margem identificados e agora movidos contra os impugnantes, com as necessárias consequências legais*» e «*Sem prescindir, serem considerados prescritos os impostos, quotizações, coimas, juros e procedimentos instaurados, em virtude de já ter decorrido o prazo legal para a sua cobrança*».

Estamos, portanto, no que respeita à primeira pretensão enunciada, de pedido típico do processo de impugnação judicial e não do processo de oposição à execução fiscal: neste, o pedido típico será, em regra, o de extinção, por qualquer dos fundamentos enunciados no art. 204.º do CPPT.

Sendo que é já questão diversa a de saber se os fundamentos invocados na impugnação são susceptíveis de viabilizar a pretensão formulada pelos recorrentes: esta matéria contenderá com o êxito (procedência) ou o fracasso da acção, mas não com a forma processual adequada ao pedido que haja sido formulado.

Aliás, este STA, tendo sempre em vista os princípios da tutela jurisdicional efectiva e *pro actione*, «...tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica. Mas isso não autoriza que, no método

para aferir da verificação do erro na forma do processo, se substitua o pedido, enquanto elemento determinante para apurar a propriedade processual, pela causa de pedir:

Assim, para saber se ocorre ou não erro na forma do processo é preciso atentar no pedido que foi formulado, na concreta pretensão de tutela jurisdicional que o contribuinte visa obter; já saber se as causas de pedir aduzidas podem ou não suportar esse pedido é matéria que se situa no âmbito da procedência. Por isso, com o fundamento de que as causas de pedir invocadas não são adequadas ao pedido formulado poderá decidir-se no sentido da improcedência da acção (eventualmente, até do indeferimento liminar da petição inicial), mas não no sentido da verificação do erro na forma do processo.»⁽⁴⁾

5.2. É certo que os recorrentes invocam também como fundamento da impugnação a prescrição [que é fundamento de oposição (art. 204º/1/d) do CPPT] e embora possa ser apreciada também em sede de impugnação, mesmo que não constitua fundamento de impugnação, com vista à extinção da instância por inutilidade superveniente da lide] e invocam, ainda, como fundamento da sua pretensão, vícios do despacho de reversão, eventualmente subsumíveis a fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do art. 204º do CPPT.

Porém, sendo certo que o meio processual adequado para impugnar o despacho de reversão é a oposição judicial e não a impugnação judicial⁽⁵⁾ no caso, como aponta o MP e como também resulta da PI, os recorrentes apesar de dizerem (no cabeçalho) que deduzem impugnação judicial do despacho de reversão, logo ali explicitam que impugnam «os actos nele contidos que se consubstanciam nas dívidas apuradas e vertidas nas certidões de dívida juntas» (explicitação em que não é difícil descortinar a referência às liquidações exequendas de IVA) e nos artigos 9º a 91º da PI, invocam a ilegalidade da liquidação e da consequente dívida exequenda, imputando-lhes concretas ilegalidades e expressamente sustentando não ser devido o tributo exequendo, articulando os factos que em seu entendimento (bem ou mal, não releva para o caso) sustentam tais ilegalidades (na decisão recorrida entendeu-se que nestes artigos da PI os impugnantes alegaram apenas «*não ser devido o montante indicado como dívida revertida, porquanto atribuem a responsabilidade directa a um terceiro, na importação de algumas viaturas da Alemanha*»).

Neste contexto, não existe fundamento legal para a rejeição liminar da Petição Inicial da presente impugnação, por alegado erro na forma processo e/ou para a decretada absolvição da Fazenda Pública da instância.

Impondo-se, assim, a revogação da decisão recorrida e a baixa dos autos à 1ª instância para prosseguimento dos ulteriores trâmites legais, se a tanto nada mais obstar.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para prosseguimento dos ulteriores trâmites legais, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ Alberto dos Reis, Código de Processo Civil, Anotado, vol. V, Coimbra Editora, 3ª ed. — reimpressão, p. 143.

⁽²⁾ Cfr., entre outros, os acs. do STA, de 30/10/2010, proc. n.º 199/2010 e de 5/7/2012, proc. n.º 328/12.

⁽³⁾ Cfr. Alberto dos Reis, ob. cit., vol. II, pp. 288/289.

Cfr., igualmente, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed. 2011, II vol., p. 88.

⁽⁴⁾ Ac. do STA, de 28/5/2014, proc. n.º 1086/13.

⁽⁵⁾ Cfr. o citado ac. do STA, de 5/7/2012; bem como Jorge Lopes de Sousa, ob. cit. III vol., pp. 499/500.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Revista.

Sumário:

I — Estando em causa uma relação jurídica tributária constituída na vigência do CPT mas de efeitos que perduram para além de tal vigência a LGT é competente para

determinar os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, e para determinar os efeitos que sobre esse prazo têm esses eventos, não podendo esse efeito imediato da lei nova ser considerado como representando um efeito retroactivo.

- II — *O prazo de caducidade do direito à liquidação é, em regra, de quatro anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. Tal prazo suspende-se com a notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, mas esse efeito suspensivo cessa caso esta ultrapasse o período de seis meses contados a partir daquela notificação.*
- III — *O procedimento de derrogação de sigilo bancário insere-se na acção inspectiva externa sendo um subprocedimento daquela e não revestindo quanto a ela autonomia.*
- IV — *Por tal razão a suspensão para conclusão do procedimento de inspecção por força da interposição do recurso com efeito suspensivo em processo especial de derrogação do sigilo bancário prevista no n.º 5 do artigo 36 do RCPIT não tem a virtualidade de alargar o prazo de suspensão da caducidade do direito de liquidação motivado pela inspecção externa.*

Processo n.º 346/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A Fazenda Pública interpôs recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo TCA Sul, em 03/07/2012, no processo que aí correu termos sob o n.º. 05087/11.

2. Termina as suas alegações formulando as Conclusões seguintes:

A) Quanto às questões de saber se as causas de suspensão do prazo de caducidade previstas no art. 46º da LGT são aplicáveis, ou não, a factos tributários ocorridos em data anterior ao início da vigência da LGT, 01/01/99, bem como, a de determinar se a acção de derrogação judicial de sigilo bancário se pode subsumir ao preceito do art. 33º n.º 2 do CPT ao referir que “A instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão”, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do art. 150º do CPTA.

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

C) Efectivamente, quanto à primeira questão, do regime da caducidade e das causas de suspensão desta, com a eventual possibilidade da aplicação do art. 46º da LGT a factos tributários ocorridos em data anterior ao início da vigência da LGT, justifica-se a sua reapreciação em sede de revista, até tendo em conta a jurisprudência uniforme desse Tribunal no que toca às causas de suspensão e interrupção da prescrição, que entende que a LGT é competente para determinar e reger os efeitos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroactivo da lei nova ou ofensa dos princípios da legalidade, da certeza e da segurança jurídica.

D) Até porque também está em causa determinar se, conforme o considerou o tribunal recorrido, a aplicação da LGT aos efeitos suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos de caducidade iniciados na vigência do CPT, viola, ou não, princípios constitucionais.

E) Quanto à segunda questão, determinar se a acção de derrogação judicial de sigilo bancário se pode subsumir ao preceito do art. 33º n.º 2 do CPT e se a mesma acção cabe no conceito de acção judicial, em caso de situações litigiosas, com virtualidade para suspender o prazo de caducidade, também se justifica a sua reapreciação em sede de revista, uma vez que tal questão se pode repetir em casos futuros, atento o facto de tal causa de suspensão se manter, com os mesmos contornos, no art. 46º da LGT.

F) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria complexa acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação do quadro legal relativo à sucessão de regimes legais de causas de suspensão do prazo de caducidade e sua aplicação a situações que perduram no tempo, mas cujo facto tributário ocorreu em data anterior a 01/01/99, bem como, quanto à interpretação do conceito de acção judicial em caso de situações litigiosas, com virtualidade para suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação.

G) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação dos artigos 5º/5, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, 46º da LGT, 12º do CC e art. 33, n.º 2 do CPT, aos factos, pelo que, não se deve manter.

H) Na verdade, as normas da LGT que instituíram causas de interrupção e suspensão do prazo de prescrição, bem como, as que instituíram novas causas de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, não dispõem sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário, mas apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram, pelo que, nada obsta à aplicação dessas normas a situações que ainda subsistem à data da entrada em vigor da LGT.

I) Deste modo não há, quanto a nós, qualquer especificidade no regime das causas de suspensão do prazo de caducidade que justifique um entendimento diverso do que a jurisprudência considera, com relativo consenso, aplicável às causas de suspensão e interrupção do prazo de prescrição, uma vez que, em ambos os casos, está patente o interesse do credor, quer na liquidação do imposto quer na cobrança da obrigação tributária.

J) Assim, dado que as normas que prevêm causas de suspensão do prazo de caducidade se abstraem dos factos que lhes deram origem, aplica-se o disposto no n.º 2 do art. 12º do Código Civil, donde, o art. 46º da LGT abrange as próprias relações, situações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.

K) E tal interpretação, contrariamente ao defendido pelo Acórdão recorrido, não viola quaisquer princípios constitucionais, pois que, as causas de suspensão e a própria caducidade são realidades diversas que, por isso, estão sujeitas a regras distintas no que concerne à aplicação da lei no tempo.

L) Não há, pois, qualquer violação do princípio da proibição da retroactividade, porque não estamos perante a aplicação de lei nova a um facto tributário ocorrido durante a vigência da lei antiga, e nem da segurança jurídica, por não se poder dizer que a afectação da expectativa do sujeito passivo quanto ao modo de contagem do prazo de caducidade seja arbitrária ou demasiado onerosa ou que não haja fundamento material, interesse público relevante, capaz de justificar a introdução de novas causas de suspensão do prazo de caducidade, uma vez que, em certas situações, o titular do direito, neste caso, a AT, está impedida de exercer o seu direito, a liquidação do tributo.

M) Salvo o devido respeito, o Tribunal recorrido fez também uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos, no que toca ao conceito de acção judicial em situação litigiosa.

N) Contrariamente ao defendido pelo Tribunal recorrido, entendemos que tem que se fazer uma interpretação extensiva do conceito de acção judicial de modo a nesse conceito se abrangerem todas as situações tendentes à anulação ou declaração de nulidade de actos ou negócios jurídicos que integrem factos geradores do imposto, ou litígios que se revelem como prejudiciais face ao exercício do direito de liquidar por parte da AT.

O) E, há que convir, a acção de derrogação de sigilo bancário sempre se apresentará como uma acção de cuja resolução depende, ainda que indirectamente, a liquidação do imposto.

Termina pedindo que seja admitida a revista e que, apreciado o mérito do recurso, a este seja dado provimento, revogando-se o acórdão recorrido.

3. Contra-alegou o recorrido A..... formulando, a final, as conclusões seguintes:

A. Não estão verificados os pressupostos essenciais do recurso excepcional de revista na medida em que as questões sob apreço não apresentam uma essencialidade tal que requeiram a abertura de um novo grau de jurisdição uma vez que não está em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito;

B. Por outro lado, fica provado que não se verificam os requisitos para a oposição de acórdãos porquanto não ocorre a identidade de normas aplicáveis nem a identidade substancial da situação de facto entre o Acórdão recorrido e Acórdão fundamento;

C. Fica provado que a LGT se refere expressamente a “litígio judicial” ao passo que o recurso judicial visando a derrogação do sigilo bancário não constitui “um litígio” mas apenas uma solicitação judicial de acesso a certa informação;

D. Recurso esse que não constitui causa de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, nem no artigo 46º da LGT nem em qualquer outro;

E. Mais se prova que a autoridade tributária foi relapsa na tutela dos interesses públicos que lhe foram confiados, na medida em que iniciou a acção de inspecção externa mais de três anos depois da notificação enviada para o efeito;

F. Na medida em que foi só mais de 8 meses depois de haver sido judicialmente autorizada a derrogação do sigilo – Janeiro de 2004 – é que a autoridade tributária veio a dar início ao procedimento de inspecção externa, que decorreu então entre 20 de Setembro e 18 de Outubro de 2004;

G. E que só por manifesto e grosseiro erro a autoridade tributária não lançou mão do mecanismo previsto nos artigos 63º-B da LGT, e 146º-A a 146º-D do CPPT;

H. Fica ainda demonstrado que não havia real necessidade de recorrer à derrogação de sigilo bancário para apuramento da situação tributária do recorrido, já que a AT nunca esteve, em nenhum momento, impedida de determinar o rendimento tributável do ora recorrido, nem mesmo no decurso das diligências de derrogação do sigilo bancário, nos termos do n.º 2 do artigo 83º da LGT, que permite a avaliação indirecta “a partir de indícios, presunções, ou outros elementos de que a administração tributária disponha”;

I. E bem assim nos termos do artigo 39º do CIRS, a aplicação de métodos indirectos constitui uma actividade de pressupostos vinculados por lei, constantes nos artigos 87º a 90º da LGT;

J. No caso, fica provado que não esteve em causa acção judicial tendente à anulação ou declaração de nulidade de actos ou negócios jurídicos que integrem factos geradores do imposto, único meio que nos termos da lei, da doutrina e da jurisprudência tem a virtualidade de suspender a contagem do prazo de caducidade;

K. De resto, fica demonstrado que a acção especial que a administração fiscal intentara para alcançar a derrogação do sigilo bancário não foi impeditiva da liquidação adicional de imposto na medida em que:

- Só foi intentada mais de três anos depois do início da contagem desse prazo;
- E que, independentemente disso, tal acção não tinha a virtualidade de suspender a contagem do mesmo, por falta de norma que o previsse.

L. Por outro lado, prova-se ainda que a administração fiscal não estava impedida de lançar mão dos mecanismos legais de avaliação indirecta pelo que não pode agora vir escudar-se no princípio da capacidade contributiva uma vez que esse princípio não é afastado nem violado nos casos em que a determinação de rendimento ou matéria colectáveis de faça segundo métodos indirectos;

Termina pedindo que o seja julgado improcedente o recurso interposto pela Fazenda Pública, mantendo-se o acórdão recorrido.

4. O recurso foi admitido pelo Acórdão de fls. 1188 e segs e que se transcreve na parte de direito:

“3.1. Como dos autos decorre, apesar de ter sido também interposto um outro recurso (por oposição de acórdãos) o recurso ora em apreciação é o de revista excepcional (nos termos do art. 150º do CPTA) interposto pela Fazenda Pública, a fls. 905.

Ora, aceitando-se que este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se o recurso dos autos é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos nesse normativo, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.2. Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que «não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios», cabendo ao STA «dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema». (Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC (Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.3. No caso vertente, o recorrido deduzira impugnação judicial de liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, com referência ao ano de 1998, sustentando que ocorre a caducidade do direito à liquidação.

E tendo a impugnação judicial sido julgada procedente no TT de Lisboa, a Fazenda Pública interpôs recurso da respectiva sentença, para o TCA Sul, onde foi proferido, em 377/2012, o acórdão de fls. 864/881, no qual se negou provimento ao recurso, no entendimento de que, atento princípio da irretroactividade das normas fiscais substantivas (arts. 103º/ 2 da CRP e 12º da LGT) e sendo o tributo referente ao ano de 1998, não são aplicáveis as causas suspensivas da caducidade do direito de liquidar tributos previstas no art. 46º da LGT, sendo que a acção de derrogação de sigilo bancário não consubstancia causa de suspensão da caducidade ao abrigo do então estatuído no art. 333º/2 do CPT, pois que aí só estão previstas as acções incidentes sobre actos ou factos jurídicos que ostentam uma relação de condicionalidade lógica entre os pressupostos de facto da incidência do imposto e a sua quantificação ou liquidação.

Discordando do entendimento afirmado no aresto do TCA Sul, a recorrente alega que, face ao decidido, importa reapreciar e clarificar duas questões: por um lado, saber se as causas de suspensão da caducidade previstas no art. 46º da LGT são aplicáveis a factos tributários ocorridos em data anterior ao início da vigência da LGT (1/1/1999) e, por outro lado, clarificar a determinar se a acção de derrogação judicial do sigilo bancário se pode subsumir ao disposto no n.º 2 do art. 33º do CPT, no qual se estabelece que a instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão.

Ora, retornando aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afigura-se-nos verificada, no caso, a apontada relevância jurídica das questões em causa, com a respectiva complexidade a decorrer, desde logo, da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis e da constatação, como bem salienta o MP, de que têm obtido respostas divergentes por parte da jurisprudência:

- por exemplo, em relação à aplicação das causas de suspensão da caducidade, o acórdão recorrido, embora sem unanimidade, segue a jurisprudência do ali citado acórdão do TCAN [no sentido de que, se o facto tributário tiver ocorrido antes da entrada em vigor da LGT, embora seja aplicável o prazo de caducidade de 4 anos inscrito no n.º 1 do art. 45º dessa mesma Lei, (por força do disposto no n.º 5 do art. 5º do DL n.º 398/98, de 17/12.), mas já não releva qualquer das causas de suspensão de tal prazo previstas no art. 46º da LGT, mas, tão só, a então configurada no n.º 2 do art. 33º do CPT],

quando é certo que a actual jurisprudência uniforme do STA, no que concerne às causas de suspensão e interrupção da prescrição (mas podendo, no entender do MP, equacionar-se a respectiva aplicação às causas de suspensão da caducidade) aceita que a LGT é competente para determinar e reger os efeitos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroactivo da lei nova ou ofensa dos princípios da legalidade, da certeza e da segurança jurídica (aliás, como igualmente refere o MP, nos pareceres subscritos por Vasco Valdez e António Lobo Xavier e juntos aos autos pelo recorrido, nem sequer se questiona a aplicação das causas suspensivas da caducidade previstas no art. 46.º da LGT).

- e também no que respeita à questão de saber se a acção de derrogação judicial do sigilo bancário se pode subsumir ao disposto no n.º 2 do art. 33.º do CPT (ou seja, se a instauração dessa acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão), o acórdão recorrido conclui negativamente (conclui que a acção de derrogação, tendo em vista a avaliação directa da matéria tributável, não constitui acção judicial relativa a questão prejudicial à liquidação, pelo que não se subsume àquela citada disposição legal), sendo certo que num outro acórdão do TCAS (proferido em 1/6/2011, no proc. n.º 04544/11), se entendeu que o recurso da decisão de derrogação do sigilo bancário tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade do direito de liquidar.

Por outro lado, as questões em causa também assumem relevância social fundamental, uma vez que relevarão como orientação para apreciação de outros casos. Na verdade, apesar de a questão jurídica se encontrar, em parte, dependente também das circunstâncias de cada caso concreto, as respectivas apreciação e decisão passam, em larga medida, pelo exame de questões essenciais de âmbito geral e em que a utilidade da decisão extravasa, claramente, os limites do caso concreto das partes envolvidas, ou seja, passam, essencialmente, por indagar se as causas de suspensão da caducidade previstas no art. 46.º da LGT são aplicáveis a factos tributários ocorridos em data anterior ao início da vigência da LGT e por indagar se, para efeito do disposto no n.º 2 do art. 33.º da LGT, a acção de derrogação judicial do sigilo bancário integra o conceito de acção judicial, no caso de situações litigiosas, que determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão.

Da própria natureza das questões decorre, portanto, também a inerente susceptibilidade de terem repercussão em casos futuros do mesmo tipo, e a merecerem, em suma, em face da apontada relevância jurídica e social fundamental, e em face, ainda, das respostas contraditórias por parte das instâncias, uma resposta pelo órgão de cúpula da justiça fiscal, como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito. Ou seja, estão verificados os requisitos de relevância jurídica e social para que se considere a questão de importância fundamental, para efeitos do disposto no n.º 1 do art. 150.º do CPTA.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em admitir o presente recurso, por se considerar que estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Sem custas nesta fase.

5. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se conforme o seguinte parecer:

A recorrente acima identificada veio interpor recurso de revista excepcional do acórdão do TCAS, de 03 de Julho de 2012, proferido a fls. 864/880, que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto de sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, no entendimento de que, atento o princípio da irretroactividade das normas fiscais substantivas (artigos 103.º/ 2 da CRP e 12.º da LGT) e sendo o tributo de 1998 não são aplicáveis as causas suspensivas da caducidade do direito de liquidar tributos previstas no artigo 46.º da LGT, sendo que a acção de derrogação de sigilo bancário não consubstancia causa de suspensão da caducidade ao abrigo do estatuído no artigo 333.º/2 do CPT, pois que aí só estão previstas as acções incidentes sobre actos ou factos jurídicos que ostentam uma relação de condicionalidade lógica entre os pressupostos de facto da incidência do imposto e a sua quantificação ou liquidação.

A recorrente produziu alegações, tendo concluído nos termos de fls. 914/918, que aqui se reproduzem.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 981/983, que aqui, também, se dão por reproduzidos.

Por acórdão que faz fls. 1181 a 1191, foi admitida a revista.

As questões que a recorrente pretende ver reapreciadas pelo STA são as seguintes:

1.ª- As causas de suspensão da caducidade estatuídas no artigo 46.º da LGT são ou não aplicáveis aos factos tributários ocorridos em data anterior ao início da vigência da LGT (1999.01.01)?;

2.ª- A acção de derrogação judicial do sigilo bancário pode-se subsumir ao normativo do artigo 33.º/2 do CPT/artigo 46.º/1/ a) da LGT)?

Começamos pela primeira questão.

Salvo melhor juízo, em concordância com a entidade recorrente entendemos que as causas de suspensão da caducidade estatuídas no artigo 46.º da LGT são aplicáveis a factos tributários ocorridos antes da entrada em vigor da LG e desde que os factos integradores da suspensão ocorram na vigência da LGT.

Na verdade, o que está, realmente, em causa, é uma questão de aplicação da lei no tempo relativamente e extinção de situações jurídicas.

Como ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa acerca das regras sobre a aplicada lei no tempo relativamente a extinção de situações jurídicas, a pretexto da prescrição da obrigação tributária, aplicável, a nosso ver, à caducidade do direito de liquidação dos tributos, “Sobre este tipo de situações, na lição de BATISTA MACHADO (Sobre a aplicação da lei no tempo do novo Código Civil, páginas 158/159) podem formular-se as seguintes conclusões:

1.^a A lei nova é competente para regular a extinção das situações jurídicas cujo processo ainda não estava concluso no momento da sua entrada em vigor, o que implica que possa, sem retroactividade:

a) recusar a possibilidade de extinção da situação jurídica;

b) considerar irrelevantes para efeitos de extinção da situação jurídica factos passados sob o domínio da lei antiga que, em face dessa lei, eram havidos como factos virtualmente extintivos;

c) exigir novas condições para a extinção da situação jurídica em causa.

2.^a A lei nova que não seja constitutiva só pode conferir eficácia constitutiva a factos passados sob a lei antiga se esta lei já atribuía a tais factos relevância idêntica.”

Os efeitos jurídicos dos factos são regulados pela lei vigente no momento da sua ocorrência, como decorre do estatuído no artigo 12.º/2 do Código Civil.

Na verdade, resulta do número 2 do citado artigo que quando a lei dispõe sobre os efeitos dos factos, se entende que, em caso de dúvida, só visa os factos novos.

Assim, sabido o prazo de caducidade a aplicar, que no caso é de 4 anos, nos termos do estatuído no artigo 5.º/5 do DL 398/98, de 17 de Dezembro, é a lei nova a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de caducidade que têm os factos ocorridos na sua vigência.

E a aplicação da lei nova na determinação dos efeitos dos factos suspensivos da caducidade ocorridos na sua vigência não representa um efeito retroactivo da lei nova ou uma ofensa aos princípios da segurança jurídico-fiscal, da tutela da confiança ou da separação de poderes, como decidiu o acórdão do STA, de 28 de Setembro de 2001, proferido no recurso n.º 0790/11-30, a pretexto da prescrição, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.

Neste trilho, há que aplicar ao prazo de caducidade em questão o facto

suspensivo ocorrido na vigência da LGT e que consiste na realização da acção inspectiva, e que vai desde a notificação da Ordem de Serviço em 20 de Setembro de 2004 até à notificação do RIT, que a recorrente refere ocorrido em 26 de Outubro de 2004, embora do probatório só conste que aquele RIT foi elaborado em 15 de Outubro de 2004.

Como haverá que aplicar a causa de suspensão prevista no artigo 46.º/1/a) da LGT, a verificar-se.

Como resulta do probatório e dos autos a acção de derrogação do sigilo bancário foi intentada em 5 de Março de 2002, ao abrigo do disposto nos artigos 63.º/2/5 da LGT, 34.º/3 do DL 363/78 e 181.º do CPP, como parece que não poderia deixar de ser, uma vez que estavam em causa, pelo menos também, contas de terceiros e movimentos bancários anteriores à entrada em vigor das normas constantes dos números 1 a 6 do artigo 63.º-B da LGT, pelo que parece não ser correcta a conclusão G) do recorrido (fls. 981) (artigo 63.º-B/8/9 da LGT, na redacção inicial).

A decisão proferida na acção de derrogação de sigilo bancário transitou em julgado em 12 de Novembro de 2005.

Será que a acção de derrogação de sigilo bancário suspende o prazo de caducidade do direito de liquidação?

Embora a questão não seja simples, afigura-se que sim, na senda do voto de vencido do acórdão recorrido e acórdão do TCAS, de 1 de Junho de 2011, proferido no recurso n.º 04544/11, disponível no sítio da Internet www.dgi.pt.

Este facto suspensivo consubstancia materialmente uma verdadeira ampliação do prazo de caducidade, justificada pelo justo impedimento do titular do direito de liquidação, que é a administração tributária.

A interpretação acolhida pela decisão recorrida que o litígio a que a lei atribui efeito suspensivos se reporta apenas às acções incidente sobre actos ou factos jurídicos que ostentam uma relação de prejudicialidade lógica entre os pressupostos de facto da incidência do imposto e a sua quantificação ou liquidação afigura-se demasiado restritiva.

Na verdade, nos termos do estatuído no artigo 46.º/1/a) da LGT o prazo de caducidade suspende-se “Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão.

A avaliação directa da matéria tributável é a regra, sendo a avaliação indirecta a excepção (artigos 81.º, 85.º e 87.º a 90.º da LGT).

Assim sendo, se a administração tributária pode proceder à avaliação directa da matéria/rendimento tributável, ainda que para o efeito tenha que se servir da acção de derrogação do sigilo bancário, terá de o fazer, só devendo proceder a avaliação indirecta se não for possível, de todo, a avaliação directa,

pois que excepcionalidade da avaliação indirecta é, também, o corolário do princípio da incidência fundamental da tributação das empresas sobre o lucro real acolhido no artigo 104.º/2 da CRP.

Como resulta do probatório a administração tributária só pode proceder à determinação directa do rendimento tributável do recorrido por via da derrogação do sigilo bancário, uma vez que o recorrido se opôs a que aquela tivesse acesso às suas contas bancárias bem como das empresas que se encontravam sob procedimento de inspecção, sendo certo que não apresentou declaração de IRS em 1998.

Sendo assim, é lícito concluir que a liquidação do tributo, ainda que de forma indirecta, dependeu da resolução da derrogação do sigilo bancário.

Esta interpretação tem na lei o mínimo de correspondência verbal (artigos 9.º do Código Civil e 11.º da LGT).

Logo, há que considerar suspenso o prazo de caducidade do direito de liquidação do IRS de 1998 entre 5 de Março de 2002 e 12 de Novembro de 2005, sendo irrelevante, para o efeito, a suspensão decorrente da inspecção externa, uma vez que há coincidência temporal.

Como resulta do probatório o recorrido foi notificado do acto tributário de liquidação do IRS em 15 de Novembro de 2004, portanto, antes do decurso do prazo de caducidade do direito de liquidar o tributo.

A decisão recorrida, a nosso ver, merece censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se o acórdão recorrido, bem como a decisão de 1ª instância, julgando-se improcedente a impugnação judicial, com consequente manutenção na ordem jurídica da liquidação sindicada.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes [os especificados nas als. a) a f) do n.º 9, foram aditados pelo TCAS, ao abrigo do disposto no art. 712º, n.º 1, alínea a) do CPC (redacção à data)]:

1) - Na sequência da acção de inspecção realizada para efeitos de fixação do conjunto de rendimentos sujeitos a IRS, com referência ao ano de 1998, respeitantes ao contribuinte ora impugnante, foram apurados os valores que vieram a ser propostos pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, conforme respectivo relatório emitido em 18/10/2004 (vide fls. 454 e ss. do PAT anexo aos autos).

2) - Em 26.07.2001 a Administração Fiscal remeteu ao impugnante carta aviso meramente registada, informando de que tencionava fiscalizá-lo para efeitos de IRS de 1998. A referida carta foi devolvida por não ter sido levantada.

3) Em 05/03/2002 foi solicitado ao Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa um pedido de derrogação do sigilo bancário – apreensão de documentação em estabelecimento bancário – respeitante ao sujeito passivo A....., com fundamento na ocorrência dos seguintes factos (vide fls. 109 a 119 dos autos):

a) - encontrarem-se a decorrer acções de fiscalização a empresas detidas, participadas e administradas pelo ora impugnante, a que correspondiam as ordens de serviço com os números 64474, 64475, 71257, 64470 e 64471;

b) - encontrarem-se abertas, para efeitos de fiscalização do sujeito passivo ora impugnante, com referência aos exercícios de 1998 e 1999, ordens de serviço cujos números não foram referidos;

c) - não ter o sujeito passivo acima identificado, ora impugnante, ter procedido à entrega das declarações anuais de rendimentos para efeitos de IRS com referência aos exercícios de 1998 e 1999;

d) - ter o mesmo apresentado com referência ao exercício de 1997 uma declaração de rendimentos que evidencia uma grande desproporção para com a capacidade financeira e económica evidenciada e de que deu relato a diversos órgãos de comunicação social como sejam: a referência a vultuosos rendimentos prediais e à disponibilização de elevados fundos para suprimento de dificuldades financeiras do

e) - ter sido apurado ser notória a confusão entre o reconhecimento das disponibilidades das empresas e das que são pertença do seu sócio, accionista e administrador, o ora impugnante, fruto de alegadas prestações de suprimentos não evidenciados com documentos bancários e da apropriação por ele de valores pertencentes às empresas, sem passagem pela contabilidade destas, a título de reembolso dos suprimentos efectuados;

f) - recusa por parte do ora impugnante em conceder autorização para consulta às contas bancárias afectas ao seu património pessoal e às contas bancárias das empresas que se encontravam sob procedimentos de inspecção (vide fls. 104 a 107 dos autos).

4) - A autorização para a derrogação do sigilo bancário para a sociedades B....., SA e C....., SA e para o contribuinte A....., veio a ser concedida por decisão judicial de 27/01/2004 do 1º Juízo Cível de Lisboa (3ª secção) – vide informação constante do relatório de inspecção, a fls. 467 e 468 do PAT anexo aos autos.

5) Em 06.07.2004 e porque a acção inspectiva ao exercício de 1998 não se havia iniciado, a Administração Fiscal remeteu nova carta aviso informando que nessa data, iria efectivamente ter início tal acção inspectiva.

6) - A acção de inspecção ao contribuinte ora impugnante, com referência ao IRS do exercício de 1998 teve lugar sob a Ordem de Serviço n.º 92109, com datas de emissão e de despacho de, respectivamente, 27/05/2004 e 16/06/2004 e foi considerada iniciada em 20/09/2004 na sequência das diligências realizada conforme certidão que se encontra a fls. 98 a 102 dos autos e foi concluída em 18 de Outubro de 2004.

7) A liquidação adicional de IRS, respeitante ao ano de 1998, foi notificada ao impugnante, conforme demonstração constante do documento n.º 2004 00012408611, no montante de €5.369.141,50 (quantia que inclui juros compensatórios no montante de €1.358.465,42), respeitante à liquidação n.º 2004 5004226931 de 2004-11-04 e a que correspondeu a nota de compensação n.º 2004 00012408611, de 2004-11-08, com a data limite para pagamento voluntário da quantia de €5.369.119,35 fixada em 2004-12-15, cfr. fls. 95 a 97 dos autos.

8) - A impugnação em apreço foi deduzida em 15/03/2005, cfr carimbo apostado a fls. 4 dos autos.

9) -

a) Em 15.10.2004, foi elaborado o RIT final em relação ao s.p. A....., exercício de 1998, em cujas conclusões se consigna: «Correcções à matéria tributável» – IRS – €11.19.269,07 – Capítulo III e IX» – fls. 454/492, do p.a.

b) Em 27/01/2004 foi proferida a decisão judicial pelo 1º Juízo Cível de Lisboa (3ª secção) que autorizou a Derrogação do Sigilo Bancário solicitada para as duas empresas em causa e para o sujeito passivo objecto da presente Ordem de Serviço – o Sr. A..... – decisão esta que, veio permitir o acesso por parte dos Serviços da Direcção de Finanças de Lisboa, a toda a documentação bancária relativa aos movimentos a debito e a credito e informação da sua proveniência e destino das contas bancárias de que sejam titulares os requeridos. Seja Ou c) A decisão judicial em referência foi objecto de recurso jurisdicional para o Tribunal da Relação de Lisboa, ao qual foi negado provimento por Acórdão de 02.11.2004.

d) Do Acórdão foi interposto recurso jurisdicional para o STJ, que, por meio de Acórdão de 03.05.2005, negou a revista.

e) Do Acórdão referido foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional, o qual, por meio de Acórdão de 02.11.2005, com trânsito em julgado, pelo menos, em 12.11.2005, negou provimento ao recurso – Acórdão n.º 602/05, do Tribunal Constitucional.

f) A liquidação adicional respeitante ao ano de 1998, em causa nos autos, foi notificada ao impugnante em 15.11.2004 – acordo.

De Direito:

Este recurso de revista excepcional vem interposto do acórdão do TCA Sul que negando provimento ao recurso interposto da decisão do Tribunal Tributário de Instância que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios STA com fundamento de que ocorrera a caducidade do direito a liquidar tal imposto.

A recorrente sustenta que o acórdão recorrido fez errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 5º/5 do Dec Lei 398/98 de 04 Agosto e bem assim do disposto nos artigos 46 da LGT e 12 do Código Civil e ainda do artigo 33/2 do CPT pois sendo ao caso aplicável a suspensão do prazo de caducidade derivada da interposição da acção de derrogação do sigilo bancário que impediu o exercício tempestivo do direito de liquidar da Administração Tributária a liquidação impugnada fora tempestivamente efectuada.

São assim duas as questões que este recurso de revista excepcional tem de apreciar e decidir.

A primeira a de saber se as causas de suspensão da caducidade constantes das normas do artigo 46 da LGT podem ou não ser aplicadas a factos tributários do ano de 1998 ou seja a factos tributários ocorridos antes da vigência da LGT diploma legal que passou a vigorar em 01 01 1999.

A segunda decidir se a instauração de acção de derrogação do sigilo bancário pode ser considerada como causa determinante da suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar até ao trânsito em julgado da decisão.

A- Da possibilidade / impossibilidade da aplicação das causas de suspensão da caducidade contidas no artigo 46 da LGT a factos tributários ocorrido em 1998.

Os arestos recorridos sustentam que o artigo 5/5 do Dec Lei 398/98 face ao princípio da irretroactividade das normas fiscais substantivas não abrange o regime consagrado no artigo 46 da LGT no que concerne às causas suspensivas da caducidade do direito de liquidar tributos por o tributo em causa respeitar ao exercício de 1998, a LGT apenas ter entrado em vigor em 0101 1999 e o artigo 5º n.º 5 do Dec lei 398/98 de 17 Dezembro dispor apenas sobre o prazo de caducidade.

Mas salvo melhor opinião entendemos não ser de aceitar tal interpretação restritiva.

Nem há que considerar aqui também qualquer interpretação extensiva relativamente às causas suspensivas “ex vi” do disposto no citado artigo 5 do DL 398/98 de 17 de Dezembro.

No fundo trata-se apenas de um caso de aplicação da lei no tempo

Sobre a aplicação da lei no tempo rege o artigo 12 da LGT o qual tem de ser conjugado com o disposto sobre tal situação no artigo 12 do Código Civil.

O n.º 1 deste preceito e o n.º 1 do artigo 12 da LGT consagram o princípio geral de que a lei só dispõe para o futuro.

“As normas tributárias aplicam-se aos factos tributários posteriores à sua entrada em vigor” refere o n.º 1 do artigo 12 da LGT.

E o artigo 12 / 1 do Código Civil dispõe que mesmo quando à lei nova é atribuída eficácia retroactiva há a presunção (legal) de que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

É a consagração dos princípios da segurança jurídica e da confiança que decorrem dum Estado de Direito, mormente no campo dos impostos que não podem ser criados retroactivamente “ex vi” do disposto no artigo 103 da CRP.

Todavia na aplicação da lei no tempo não podemos deixar de ter em conta também o disposto no n.º 2 do citado artigo 12 do Código Civil e nos n.ºs 3 e 4 do artigo 12 da LGT quando a lei já não dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal dos factos tributários ou sobre os seus efeitos mas quando versa sobre o conteúdo de certas relações jurídicas com abstracção dos factos que lhes deram origem.

Nesta situação o artigo 12 do Código Civil estipula que a lei nova abrange as próprias relações jurídicas já constituídas mas que subsistem após a entrada em vigor da nova lei, podendo modificá-lhes o conteúdo ou suprimi-lo.

Como refere A. Varela In Revista da Legislação e Jurisprudência ano 120 pp. 151 sobre a aplicação da lei no tempo em interpretação do artigo 12 do Código Civil; “salvo disposição em contrário a lei aplica-se a factos futuros mas quanto às relações jurídicas duradouras a lei nova aplica-se não só às relações constituídas na sua vigência como às constituídas antes, que se mantenham na vigência da lei nova.”

E mais explicitamente A Varela e Pires de Lima tratando da mesma questão In Código Civil anotado Vol I PP 61 “se tratando-se do conteúdo do direito for indiferente o facto que lhe deu origem a nova lei é já aplicável. Assim para fixar o conteúdo do direito de propriedade ou de qualquer outro direito real é aplicável a lei nova e não a lei da data da sua constituição”

No mesmo sentido também Baptista Machado in “Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil pp 29” no n.º 2 do artigo 12 do nosso código: “estabelece-se a seguinte disjuntiva: a lei nova ou regula a validade de certos factos ou os seus efeitos e neste caso só se aplica a factos novos, ou define o conteúdo (os efeitos) de certa relação jurídica independentemente dos factos que a essa relação jurídica deram origem e então é de aplicação imediata (quer dizer aplica-se de futuro às relações jurídicas anteriormente constituídas e subsistentes à data a sua entrada em vigor”.

No caso dos autos o artigo 46 da LGT versa sobre as causas de suspensão da caducidade do direito de liquidação e tal regulamentação nada tem a ver com o facto tributário de 1998 pelo que a sua aplicação às relações jurídicas que relativamente a tal facto tributário subsistem não está vedada nem contende com o princípio da irretroactividade da lei fiscal.

São, reitera-se, normas que respeitam apenas ao direito de liquidar, ao prazo em que validamente pode e deve exercer-se esse direito liquidar ou que o modelam pelo que nada obsta à sua aplicação às relações tributárias que ainda subsistem.

No caso dos autos o que está em causa é a aplicação da lei nova no que concerne as causas de suspensão do prazo da caducidade.

O n.º 5 do artigo 5º do DL 398/98 veio prescrever que o novo prazo de caducidade do direito de liquidação consagrado no artigo 45 da LGT se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 01 01 1998.

De acordo com o disposto no artigo 45/1 da LGT o direito de liquidar os tributos caduca no prazo de 4 anos.

Mas o artigo 46 do mesmo diploma legal dispõe no seu n.º 1 que:

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

Por sua vez a alínea a) do n.º 2 deste preceito dispõe ainda que o prazo de caducidade se suspende:

2 a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;

Assim o prazo de caducidade aplicável ao caso dos autos é o de 4 anos

O que significa que o prazo para liquidar expiraria em princípio em 31 12 2002.

No caso dos autos constata-se que o facto constitutivo da caducidade do direito de liquidar se verificaria já na vigência da lei nova que antecipou o prazo da caducidade.

Mas as causas de suspensão acabam por ser uma forma de ampliação do prazo.

A suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação estava também prevista no n.º 2 do artigo 33 do CPT.

Todavia as causas de suspensão a que alude o artigo 46 da LGT não estavam todas aí compreendidas.

O n.º 2 do artigo 33 do CPT só considerava como causa de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar a instauração da acção judicial como fundamento em anulabilidade ou declaração de nulidade de actos ou negócios jurídicos que integrem factos geradores do imposto. Neste sentido Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão in CPT anotado pp 87 e 88.

Mas porque estas causas que o artigo 46 da LGT contempla como suspensivas do prazo de caducidade da liquidação não têm a ver apenas com o facto que deu origem à situação jurídica em causa há que decidir se a sua aplicação à situação em apreço – liquidação de IRS de 1998 - pode ou não ser encarada com efeito retroactivo e por isso violadora do princípio da irretroactividade fiscal consagrado no artigo 103 da CRP bem como dos princípios constitucionais da segurança e confiança.

No caso dos autos estamos em presença de uma relação jurídica de natureza tributária duradoura pelo que a aplicação da lei nova às situações subsistentes não pode ser encarda como de efeito retroactivo pelo que não se verifica qualquer violação do artigo 103 da CRP nem de qualquer garantia do impugnante ou algum dos invocados princípios constitucionais.

Tratando-se de um caso de aplicação da lei no tempo e versando o artigo 46 da LGT sobre o conteúdo do direito de liquidação independentemente dos factos em apreço as razões da sua aplicação anteriormente expendidas ganham aqui plena expressão dada a natureza duradoura das relações tributárias em foco.

E relativamente à não violação dos princípios constitucionais pela sua aplicação a essas relações jurídicas subsistentes concordamos com as razões expendidas no acórdão deste STA de no processo que decidi sobre questão idêntica e que agora transcrevemos na parte que ao caso interessa:

“assim sendo, a LGT é competente para determinar os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, e para determinar os efeitos que sobre esse prazo têm esses eventos, não podendo esse efeito imediato da lei nova ser considerado como representando um efeito retroactivo.

Por outro lado, como também tem sido repetidamente afirmado por este Supremo Tribunal, a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do art.º 297.º do CC, não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere à lei que altere o prazo, à sua medida, e não aos termos em que se conta e a tudo o mais que releva para o seu curso – cfr., entre outros, os acórdão proferidos em 28/05/2008, no recurso n.º 154/08 e em 21/05/2008, no recurso n.º 7/08.

Por conseguinte, não há que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo de prescrição adoptados pela lei antiga e pela lei nova, para determinar qual é o mais favorável e escolher a lei aplicável segundo o juízo assim atingido, já que o princípio da aplicação da lei mais favorável ao arguido só tem emprego no âmbito do direito sancionatório, não sendo aplicável ao direito obrigacional de natureza tributária. Como se deixou dito no acórdão do STA proferido em 6/02/2002, no recurso n.º 26296, «*O princípio da aplicação da lei mais favorável ao arguido só tem emprego no âmbito do direito sancionatório, explicando-se pela razão de a lei reflectir o sentir coevo da sociedade, pelo que deixa de fazer sentido aplicar a lei antiga sempre que o legislador, interpretando esse sentir, a alterou de modo a beneficiar o agente. Aqui, na execução fiscal, estamos fora do campo sancionatório, tratando-se, apenas, do direito do Estado a cobrar o seu crédito de imposto, e da correspondente obrigação do devedor de satisfazer a prestação.*».

Em conclusão, a solução do problema da aplicação da lei no tempo depende do momento em que o facto interruptivo ou suspensivo ocorreu e não da eventualidade de, à face das regras do art. 297.º do Código Civil, ser aplicável o regime do CPT ou da LGT no que concerne à duração do prazo de prescrição.”

Donde se pode, quanto à primeira questão, adiantar que as causas de suspensão da caducidade constantes das normas do artigo 46 da LGT podem e devem aplicadas a factos tributários do ano de 1998 mas ainda subsistentes ou seja a factos tributários ocorridos antes da vigência da LGT diploma legal que passou a vigorar em 01 01 1999.

B- Sustenta ainda o acórdão recorrido que a acção de derrogação do sigilo bancário não pode ser considerada como causa de suspensão dessa caducidade por o artigo 33/2 apenas ter em conta as acções a que se refere o artigo 32/1 do CPT.

A LGT, consagra como vimos a possibilidade de suspensão do prazo o da caducidade do direito de liquidar com fundamento nas várias causas aí discriminadas.

Efectivamente o artigo 46 da LGT estabelece quanto à caducidade do direito de liquidar o seguinte:

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

2 - O prazo de caducidade suspende-se ainda:

a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;

No que nos interessa está em causa saber e decidir se a acção de derrogação do sigilo bancário pode subsumir-se ao disposto no artigo 33/2 do CPPT e/ ou artigo 46/1 alínea a) da LGT ou seja se este meio processual pode ou não qualificar-se como acção judicial nos termos do artigo 32/2 do CPT determinante da suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação.

Da leitura da alínea a) do n.º 2 do artigo 46 da LGT resulta que nos casos em que estiver pendente litígio judicial de cuja resolução a liquidação dependa, o prazo de caducidade considera-se suspenso desde o início do processo até ao trânsito em julgado.

Mas o acórdão recorrido sustenta que este meio processual não consubstancia causa de suspensão como a prevista no artigo 33/2 do CPT já que esta disposição legal previa apenas acções incidentes sobre actos ou factos jurídicos que sejam condição necessária e adequada da quantificação e liquidação do tributo.

O artigo 33/2 do CPT que versava sobre a caducidade do direito à liquidação tinha a seguinte redacção:

1 - O direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributária caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

2 - A instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão.

E de facto da interpretação deste artigo em conjugação com o disposto no artigo 32 do CPT pode concluir-se que a acção judicial determinante da suspensão do prazo de caducidade era apenas aquela que se reportasse à anulação ou declaração de nulidade de actos ou negócios jurídicos que integrassem factos geradores do imposto.

O artigo 46 da LGT veio alargar as causas de suspensão de caducidade e a alínea a) ao prescrever que o prazo de caducidade se suspende” Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão”, Já não contempla como causa de suspensão apenas as acções previstas no n.º 2 do artigo 33 do CPT mas todos os litígios que sejam causa de justo impedimento da liquidação pela AT.

Há aqui uma ampliação do prazo de prescrição baseada no facto de a Administração Fiscal estar legalmente impedida de proceder à liquidação no prazo normal por facto que lhe não é imputável.

Decorre daquele preceito que o prazo de caducidade se suspende com a instauração do litígio judicial e só se reinicia a sua contagem após o trânsito em julgado da decisão desse litígio.

Mas o litígio judicial que a lei aqui prevê como causa de suspensão é apenas aquele que em relação à liquidação aparece como causa prejudicial dessa liquidação.

Sendo que como diz Lebre de Freitas “é questão prejudicial toda aquela cuja resolução constitui pressuposto necessário da decisão de mérito, quer esta necessidade resulte da configuração da causa de pedir, quer da arguição ou existência de uma excepção, peremptória ou dilatória”.

A derrogação do sigilo bancário só revestiria esta característica se como bem assinala o acórdão recorrido o seu objecto incidisse sobre actos ou factos jurídicos que fossem integrantes ou conexos com os pressupostos de facto da incidência do imposto.

Todavia se considerarmos que a liquidação que aqui importa é a liquidação em concreto, ou seja liquidação vista como o procedimento administrativo conducente à determinação administrativa do tributo, tendo como função a fixação da quantia exacta do tributo e que tal facto implica a necessidade de conhecer os elementos que estão a coberto do sigilo bancário, então poder-se-á questionar se a liquidação está dependente também da resolução ou decisão desta questão.

Mas mesmo deste ponto de vista entendemos que a acção de derrogação de sigilo bancário não pode ser entendida como causa prejudicial desta liquidação e como tal causa de suspensão do prazo de caducidade.

Efectivamente o procedimento de revogação do sigilo bancário insere-se noutra procedimento que a LGT prevê no artigo 63 para comprovação e apuramento da situação tributária dos contribuintes – o procedimento da inspecção.

E o acesso à documentação bancária está previsto nos artigos 63-A a 63-C da LGT e regulado nos artigos 146 – B do CPPT.

Ora a LGT consagrou entre as causas suspensivas da caducidade do direito de liquidação a acção de inspecção externa.

Preceitua o n.º 1 do artigo 46 da LGT

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

Sendo assim a acção de inspecção externa onde se inclui o procedimento de derrogação do sigilo bancário é que é causa de suspensão da caducidade do direito de liquidação mas já não o da derrogação do sigilo bancário que face à sua natureza e função comprobatória inserido no procedimento da inspecção não pode ser considerado como causa prejudicial para efeitos da alínea a) do n.º 2 do artigo 46 da LGT por não revestir autonomia.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento à Revista.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Imposto de Selo. Usucapião. Transmissão.

Sumário:

Tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.

Processo n.º: 353/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A Fazenda Pública vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por A....., melhor identificado nos autos, contra o acto de liquidação do imposto de selo n.º 659590, no valor de € 10.299,00.

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

«A. *Vem o presente recurso interposto do segmento decisório da douta sentença que julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida contra a liquidação de imposto de selo n.º 659590 de 21/05/2013 (verba 1.2 da Tabela Geral de Imposto de Selo), no valor de €10.299,00, elaborada pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT),*

B. na sequência da justificação notarial de aquisição por usucapião outorgada pelo impugnante em 08/08/2012, de um prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de, na Trofa, sob o artº 3475,

C. A questão controvertida nos presentes autos é, saber qual o objeto da incidência de Imposto de Selo (verba 1.2 da TGIS) nas situações de aquisição de imóveis por usucapião, nos quais se encontram erigidas benfeitorias.

D. As aquisições por usucapião não são consideradas originárias, e por esse motivo não são juridicamente transmissões. O usucapiente não sucede nos direitos do anterior titular do direito de propriedade ou outro direito real de gozo sobre o bem adquirido por esta figura jurídica.

E. Assim, os pressupostos da constituição do direito do usucapiente são independentes dos direitos do anterior titular desse direito. Na verdade, a aquisição por usucapião resulta da posse do adquirente e não de qualquer negócio jurídico oneroso ou gratuito celebrado com o anterior proprietário.

F. Ainda que as aquisições por usucapião, não sejam juridicamente transmissões, o legislador do Código do Imposto do Selo, com as alterações introduzidas pelo artº 70 do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, integrou na incidência deste imposto a título de transmissões gratuitas as aquisições por usucapião do direito de propriedade ou qualquer outro direito real de gozo sobre bens imóveis.

G. Para determinação do valor tributável em caso de aquisição por usucapião, é aplicável a regra geral, ou seja, o disposto no art.º 13º, n.º 1 do CIS, onde consta que o valor dos imóveis relevantes para

efeitos da liquidação do Imposto do Selo incidente sobre as transmissões gratuitas de bens imóveis “é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial”.

H. No que respeita à realização de benfeitorias, em que se inclui a construção de prédio urbano no terreno objeto da posse, efetuadas pelo possuidor/usucapiente, ainda que de boa fé e anteriormente à escritura de justificação, não lhe confere a propriedade desse prédio urbano.

I. Sendo o valor tributável na aquisição por usucapião o valor tributável do prédio adquirido, sem qualquer dedução, não pode ser deduzido ao valor tributável do Imposto do Selo, o eventual direito de crédito do usucapiente sobre o proprietário relativo às benfeitorias úteis realizadas ao abrigo das regras do enriquecimento sem causa.

J. Assim, o valor tributável nas aquisições por usucapião é o valor patrimonial tributário do prédio adquirido, sem qualquer dedução, no momento do nascimento da obrigação tributária, ou seja à data em que tiver transitado em julgado a ação de justificação judicial ou celebrada a escritura de justificação notarial.

K. Para além dos normativos legais insitos no CIS, acabados de referir, importa, ainda, atentar que da concatenação dos arts. 92º do Código do Notariado (CN) e 117º-A do Código do Registo Predial (CRP), resulta que as aquisições por usucapião formalizadas por escritura de justificação realizada na vigência do CIS só podem reportar-se aos direitos reais inscrito na matriz à data da celebração da escritura pública de justificação notarial ou, cuja inscrição se encontre pedida na mesma data.

L. Acrescendo, ainda, que nos termos do disposto no art. 30º, n.º 1 do CRP nos “títulos respeitantes a factos sujeitos a registo, a identificação dos prédios não pode ser feita em contradição com a inscrição na matriz.”.

M. E, a inscrição na matriz, como referido na escritura de justificação, era relativa ao prédio urbano, que inclui o terreno e a edificação, cujo valor patrimonial engloba aquela total realidade.

N. O objeto de incidência em imposto de selo, é pois, o imóvel usucapido que, nos exatos termos da escritura de justificação, é integrado por uma realidade imobiliária (casa de habitação de rés do chão e andar) objeto de posse que conduziu à usucapião.

O. Em face do exposto, ao decidir como decidiu, a douta sentença enferma de erro de julgamento de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação das normas legais citadas, artigos 1º, n.º 1 e 3, alínea a); 2º, n.º 2, alínea b); 3º, n.º 3 alínea a); art.º 5º, alínea r); 13º, n.º 1 todos do CIS e, Verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto de Selo.»

2 – O recorrido A....., apresentou as suas contra alegações, tendo concluído da seguinte forma:

«A) A Recorrente intenta a revogação do segmento decisório da douta sentença proferida que julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida contra a liquidação de imposto de selo elaborada pelos Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira n.º 659590 de 21/05/2013 (verba 1.2 da Tabela Geral de Imposto de Selo), no valor de €10.299,00,

B) na sequência da justificação notarial outorgada pelos impugnantes em 08/08/2012.

C) por naquela se haver decidido que “...o ato de aquisição por usucapião do imóvel usucapido, corresponde ao terreno onde foi construída a habitação, é o objecto de incidência do Imposto de Selo. Só as benfeitorias, compostas pela habitação construída pelos impugnantes no aludido imóvel, é que não é objecto de incidência de imposto de Selo.”

D) Considerando, ali, existir erro de julgamento de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação das normas legais citadas nos artigos 1º, n.º 1 e 3, alínea a); 2º, n.º 2 alínea b); 3º, n.º 3 alínea a); art.º 5º alínea r); 13º, n.º 1 todos do CIS e, Verba 12 da Tabela Geral do Imposto de Selo, que motivou a decisão do Tribunal recorrido.

E) Pretende em suma a recorrente, que as benfeitorias, compostas pela habitação construída pelos impugnantes, sejam também objecto de incidência de imposto de selo, razão que não lhes assiste.

F) Os impugnantes, e aqui recorridos, no ano de 1984, por contrato não reduzido a escrito adquiriram a B....., e mulher, C....., um terreno com a área de 520,50 m², omissos na actual e nas antigas matrizes rústicas,

G) sendo que desde aquela altura, os Recorridos sempre zelaram, cultivaram, cortaram as ervas e mato e até transformaram o dito terreno em terreno de cultivo, agricultando-o e dele colhendo os respectivos produtos,

H) terreno este, onde em meados de 1991, fizeram as fundações e começaram a depositar os materiais necessários para a construção da casa de habitação,

I) cuja edificação concluíram em 1993, a expensas suas.

J) Posteriormente, requereram a inscrição matricial dessa casa de habitação, e obviamente do referido terreno, prédio rústico, que haviam adquirido conforme referido em 6., tendo sido atribuído a esse conjunto o valor patrimonial tributário de 102.990,00€, mas só decorridos vários anos após a aquisição do terreno — prédio rústico.

K) Como pretenderam proceder ao registo na competente Conservatória do Registo Predial do prédio em seu nome, afim de obterem título que lhes permitisse promover tal pedido, os aqui recorridos procederam à Justificação Notarial de posse do terreno, e aí ficou bem claro que o terreno em que fora implantada a casa lhes tinha sido transmitido por compra verbal em 1984 pelos referidos B..... e mulher C....., e só isso.

L) Ora, considerando que a alínea a), do n.º 3 do Art.º 1º do Código do Imposto do Selo preceitua que “Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo usucapião...”, a transmissão do terreno em questão seria considerada uma transmissão gratuita e objecto de tributação em Imposto de Selo.

M) A A.T. procedeu à liquidação de Imposto de Selo a incidir sobre todo o prédio, isto é, não só sobre o valor do terreno que lhes foi transmitido gratuitamente em 1984, mas ainda sobre o valor da casa que não fora objecto de transmissão mas sim construída a expensas dos impugnantes, aqui recorridos, tudo ascendendo a um valor global de 10.299,00€: - 10% do valor patrimonial de todo o prédio.

N) Inconformados com esta liquidação, e no seguimento de outras diligências junto da mesma A.T., foi apresentada no Tribunal recorrido a Impugnação dessa mesma liquidação, por terem entendido, ou porque sempre entenderem, e bem, que tinha havido erro nos pressupostos de facto quanto à liquidação efectuada.

O) O que conduz inevitavelmente à sua anulação na parte em que a mesma extravasa os limites legais de incidência objectiva, demarcados apenas pelo acto de «aquisição por usucapião», - aquisição do terreno -, fora do qual se encontra o acto de aquisição de obras ou de benfeitorias realizadas pelos usucapientes, Recorridos, conforme decidido pelo Tribunal recorrido.

P) A sentença recorrida mostra claramente que foi feita neste processo prova abundante de toda a matéria de facto que conduziu à sentença proferida.

Q) Entendeu, todavia, a Recorrente que houve erro de julgamento de Direito consubstanciado na errada interpretação e aplicação de normas aplicáveis, sem contudo fundamentar legalmente tal interpretação...

R) Os Recorridos não têm dúvidas que, a mesma sentença respeitou inteiramente as disposições legais aplicáveis.

S) É jurisprudência pacífica deste Venerando Tribunal que é o acto de usucapião de imóvel usucapido e transmitido gratuitamente que constitui o objecto de incidência de tributação em Imposto de Selo, e só esse.

T) No caso vertente, e como se alcança da factualidade julgada provada e não questionada pela Recorrente, a posse que os respectivos outorgantes, aqui Recorridos, invocaram na escritura de justificação como título para a usucapião foi a posse pacífica do terreno que haviam adquirido verbalmente há mais de 20 anos, ao passo que, quanto à edificação nele construída os outorgantes alegaram e ficou provado que tinha sido construída por eles próprios, não subsistindo, assim, dúvida de que o objecto da justificação notarial é o terreno adquirido verbalmente por compra (gratuitamente à “luz” do CIS) que os recorridos nunca haviam chegado a formalizar;

U) então, como bem se decidiu na sentença recorrida, a liquidação impugnada terá de ser anulada na parte em que nela foi incluído o valor das benfeitorias realizadas pelos justificantes.

V) Anulada parcialmente esta liquidação de I.S., como sentenciado pelo TAF de Penafiel, por erro sobre os seus pressupostos de facto, compete à A.T. rectificar a liquidação, para que respeite a legalidade.

W) A liquidação do imposto de selo pela aquisição por usucapião do prédio não podia incidir sobre o valor de todo o imóvel, - partes rústico e urbana, mas apenas deveria ter incidido sobre o valor do prédio rústico onde foi edificada a construção...

X) Nos presentes autos os Recorridos/Impugnantes atribuíram ao prédio rústico usucapido, o valor patrimonial de €2.050,00, o qual não foi questionado e sequer impugnado pela Recorrente, pelo que deverá ser este o atendido pela AT para efeitos de liquidação do IS.

Y) É nossa convicção que, a realidade imobiliária existente no terreno há data da escritura de justificação não pode ignorar que foram os Recorridos que edificaram nele a construção em causa, - facto provado -, em momento anterior à realização dessa escritura, e tratando-se de uma benfeitoria útil — Art.º 216º do Código Civil (que poderia, porventura, vir a conferir a propriedade do terreno por via de acessão industrial imobiliária) não poderia a mesma incluir-se no âmbito da aquisição por usucapião, para efeitos da aqui questionada liquidação.

Z) A liquidação impugnada tem, portanto, que ser anulada parcialmente, na parte em que nela foi incluído o valor das benfeitorias realizadas pelos Recorridos, como decidiu, e bem, o TAF de Penafiel.

AA) Na verdade assim a nossa jurisprudência o vem consignando — e bem: Cfr., entre todos, Acs. do STA 12/5/2010, rec. 53/10, de 21/10/09, rec. 0652/09, de 13/1/2010, rec. n.º 01124/09, de 20/1/2010,

rec. n.º 0773/09, de 27/1/2010, rec. n.º 0922/09, de 3/3/2010, rec. n.º 01190/09, de 11/5/2010, rec. n.º 053/10, de 22/9/2010, rec. n.º 0334/10, de 7/3/2012, rec. n.º 0833/11, de 12/2/2015, rec. n.º 0716/14.

BB) Deve assim, a decisão recorrida, ser confirmada, mantendo-se a decisão de que a liquidação impugnada deve ser anulada na exacta medida em que a mesma exorbita dos limites legais de incidência objectiva, balizados apenas pelo acto de «aquisição por usucapião», fora do qual se encontra o acto de aquisição de obras ou de benfeitorias realizadas pelos usucapientes.»

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sufragando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que cita, nomeadamente os acórdãos de 22/02/2010-P. 0334/10; de 03/03/2010-P. 01190/09; de 25/05/2010-P. 053/10; de 09/06/2010-P. 0242/10; de 08/02/2012-P. 01120/11; de 29/02/2012-P. 0818/11; de 23/02/2012-P. 0182/11, 07/03/2012-P. 0833/11, de 2012.10.17-P. 0619/12, de 2011.03.13-P.0139/12, de 2103.10.30-P.0827/13 e de 2013.11.27-P.0974/13, todos publicados in www.dgsi.pt, e invocando, em síntese, que:

«Só o acto de aquisição por usucapião do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em IS e não também o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no imóvel pelo usucapiente;

-Não correspondendo à realidade o documentado numa escritura de justificação notarial de usucapião, a liquidação efectuada pela AT com base nos termos constantes nessa escritura está ferida de ilegalidade decorrente de posterior constatação de erro nos pressupostos de facto;

-Tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi edificado o prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo».

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel fixou a seguinte matéria de facto:

A) O impugnante e a mulher, D....., contribuinte fiscal n.º, casados no regime da comunhão de adquiridos, outorgaram a escritura pública de justificação notarial realizada em 08/08/2012, em que declararam (fls. 23 e seguintes):

“Que são donos e legítimos possuidores, com exclusão de outrem, do PRÉDIO URBANO, composto por casa de habitação de rés-do-chão e andar, com a área coberta de cento e sessenta e dois metros quadrados, e quintal com a área de trezentos e cinquenta e oito vírgula cinquenta metros quadrados, sito na Rua, lugar de, freguesia de, concelho da Trofa, a confrontar do norte com A....., do sul com Caminho Público, do nascente com, e do poente com E....., OMISSO na Conservatória do Registo Predial da Trofa, inscrito na respectiva matriz em nome do justificante marido sob o artigo 3.475, (desconhece-se qualquer artigo matricial anterior), com o valor patrimonial e o atribuído de DEZ MIL E DUZENTOS euros e QUINZE cêntimos. Pela Conservatória do Registo Predial competente foi certificado, pela certidão adiante arquivada, que este prédio pode ser o lá descrito sob o número três mil oitocentos e setenta e seis —, ou parte desse prédio, pelo que eles primeiros outorgantes, declaram que o prédio ora justificado não é aquele descrito no indicado número, nem parte dele, estando, portanto, por descrever.

Que não são detentores de qualquer título formal que legitime o domínio do referido prédio, tendo adquirido o terreno onde foi edificada a referida habitação no ano de mil novecentos e oitenta e quatro, por compra verbal a B....., e mulher, C....., residentes no lugar de, freguesia de, concelho da Trofa, não chegando todavia a realizar-se a projectada escritura de compra e venda. Que, no entanto, desde aquela data da aquisição, têm usufruído em nome próprio o referido prédio, construindo-o, habitando-o, fazendo obras de conservação, colhendo os correspondentes frutos e rendimentos, pagando as respectivas contribuições e impostos, com ânimo de quem exercita direito próprio, sendo reconhecidos como seus donos por toda a gente, fazendo-o de boa fé, por ignorar lesar direito alheio, pacificamente, porque sem violência, continua e publicamente, à vista e com conhecimento de toda a gente e sem oposição de ninguém.

B) A casa de habitação, que faz parte do prédio inscrito sob o artigo 3475 da matriz predial urbana da freguesia de (.....), foi construída pelos impugnantes no terreno adquirido por si, com a área de 520,50 metros quadrados, que faz parte do referido prédio (fls. 23 a 26).

C) A administração tributária avaliou o prédio urbano a que respeita a justificação notarial, tendo fixado para efeitos de IMI um valor patrimonial de €102.990,00 (fls. 21).

D) Com base nesse valor foi liquidado o Imposto do Selo que consta da demonstração de liquidação de fls. 18, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

6. A questão objecto do presente recurso prende-se com a legalidade da liquidação de Imposto de Selo, nomeadamente saber se o Imposto de Selo deveria ter sido liquidado reportando-se ao valor do prédio rústico originariamente adquirido pelos recorridos, ou ao valor que se encontrava inscrito na matriz à data da escritura de justificação notarial nos termos dos arts. 1º, ns. 1 e 3, 2º nº 2, al. b), 3º, ns. 1 e 3 al. b), 5º, al. r), e 13º nº 1 do CIS.

A decisão recorrida (fls. 44 e segs.), sufragando-se na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que cita, considerou que, não restam dúvidas que o referido prédio urbano resultou da construção erigida pelos justificantes no prédio rústico que haviam comprado sem terem formalizado a

respectiva escritura pública, conforme resulta dos quarto e quinto parágrafos da transcrição da matéria de facto julgada provada na alínea A).

Mais ponderou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que a construção que deu origem ao prédio urbano justificado não é mais do que uma benfeitoria útil (art. 216.º do C) realizada pelos justificantes. E que, apesar deles terem declarado na escritura de justificação que são donos e legítimos possuidores dum prédio urbano, qualificação do prédio à data da escritura, o que eles pretendiam efectivamente realizar a justificação do prédio rústico (do terreno onde foi erigida a construção que deu origem ao prédio urbano) porque era esse cuja propriedade não lhe pertencia originariamente.

Para concluir que, sendo a construção uma benfeitoria realizada pelos justificantes ela não pode incluir-se no âmbito da aquisição por usucapião para efeitos de liquidação do Imposto do Selo devido pela escritura de justificação e que a liquidação do Imposto do Selo só pode realizar-se sobre o valor do terreno objecto da escritura de justificação.

Contra o assim decidido insurge-se a Fazenda Pública alegando que a factualidade dos presentes autos preenche os pressupostos de incidência previstos no CIS, sendo, por isso passível de tributação nos exactos moldes que o foram e que constam dos actos tributários ora em crise.

6.1 Entendemos, porém, que carece de razão.

Vejamos.

Este Supremo Tribunal Administrativo, como certamente a Fazenda Pública não desconhecerá, já se pronunciou por diversas vezes sobre questão similar à ora suscitada.

E, tem-lo feito ultimamente, sem divergências, sempre em sentido contrário à tese que a Fazenda Pública persiste, aliás sem sucesso, em sustentar.

Sendo já jurisprudência consolidada da Secção o entendimento de que, tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi edificado um prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo – cf. neste sentido, para além dos acórdãos citados pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, e por mais recentes, os Acórdãos de 21.05.2014, recurso 1676/13, de 17.12.2014, recurso 1198/14, de 14.05.2015, recurso 1422/14 todos in www.dgsi.pt.

Não vemos razão para alterar tal jurisprudência que merece a nossa concordância e cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente.

Por isso, porque a recorrente não aporta novos argumentos relevantes e considerando também o disposto no artº 8º, nº 3 do CC, tendo em vista promover uma interpretação e aplicação uniformes do direito, remetemos para o que sobre tal matéria se disse nos Acórdãos 1190/09 de 03.03.2010 e 53/10 de 12.05.2010, publicados in www.dgsi.pt.

Como se sublinha naquele primeiro aresto, «revogado que foi, a partir de 1/1/2004, o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações pelo DL 287/2003, de 12/11, as transmissões gratuitas de imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do Imposto de Selo, cujo artigo 1.º, no que aqui interessa, dispõe que o imposto de selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião, sendo sujeitos passivos do imposto neste caso os respectivos beneficiários [artigos 1.º, n.º 3, alínea a) e 2.º, n.º 2, alínea b) do CIS]. Constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no artigo 3.º, n.ºs 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS. Por seu turno, no que toca ao nascimento da obrigação tributária, determina a alínea r) do artigo 5.º do CIS que esta se considera constituída nas aquisições por usucapião na data em que for celebrada a escritura de justificação notarial.

Sendo que, de acordo com o que dispõe o n.º 1 do artigo 13.º do CIS, o valor dos imóveis a atender nas transmissões a título gratuito é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI ou o determinado por avaliação, quanto aos prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial. Por último, estabelece o artigo 11.º, n.º 3 da LGT que “deve atender-se à substância económica dos factos tributários”. É no confronto com este quadro normativo que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que resulta é que no caso em apreço a AF tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando ter o mesmo lhes sido transmitido, quando não foi isso que sucedeu.

O que lhes foi efectivamente transmitido por usucapião foi, sim, um prédio rústico sobre o qual os mesmos edificaram aquele prédio urbano.»

Acresce dizer, citando também o Acórdão desta secção proferido no recurso 53/10 de 12.05.2010, que tratou de caso em tudo idêntico ao dos presentes autos, que «mesmo que houvesse dúvidas sobre o sentido interpretativo das normas de incidência – e pensamos que não há – sempre seria de considerar a substância económica dos factos e, a esta luz, parece-nos indiscutível que edifício construído no terreno resultou do investimento de activos patrimoniais dos Impugnantes e, como tal, não se pode considerar

que lhes foi transmitido e muito menos a título gratuito – cfr. Artº. 11º, nº 3 da LGT. Finalmente, refira-se que o facto de a norma do artº. 5º alínea r) do CIS estatuir que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial e de a norma do artº. 13º, nº 1 do CIS referir que o valor dos imóveis a considerar nas transmissões gratuitas ser o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, não permite, em nosso entender, extrair qualquer argumento no sentido de que o valor a considerar para efeitos de tributação é o valor de todo o prédio incluindo, portanto, o edifício que nele se acha implantado.

E não permite porque, previamente à questão do valor do bem imóvel a considerar, coloca-se, como *prius* lógico, a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita tributável...” Na realidade, o que está em causa não é simplesmente o valor a atender para efeitos de imposto de selo, ou o momento apenas em que esse valor deve ser atendido.

A questão que, antes de todas, importa equacionar, previamente a saber qual o valor a atender para efeitos de imposto de selo, é a questão de saber qual o objecto de incidência do imposto de selo devido no caso: o acto de aquisição do prédio usucapido, ou também o acto de aquisição das benfeitorias nesse prédio levadas a cabo pelos impugnantes, ora recorridos? E o certo é que só o acto de aquisição do prédio usucapido é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo, e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas.»

No caso subjudice resulta manifesto do probatório (pontos A e B) que só o prédio rústico foi objecto de aquisição por usucapião, e, sendo assim, só o valor deste deve ser considerado na determinação do valor a atender para efeitos de imposto de selo.

Sendo que a Administração Fiscal tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando que o mesmo lhes havia sido transmitido, quando não foi isso que sucedeu.

Neste contexto, como vem entendendo a já citada jurisprudência deste Tribunal, o acto de aquisição por usucapião de imóvel objecto dessa aquisição é, de facto, incidente de tributação em imposto de selo, não o sendo, porém, já o acto de aquisição de benfeitorias entretanto realizadas no mesmo imóvel pelo sujeito beneficiário da usucapião.

A decisão recorrida que assim entendeu deve, por isso, ser confirmada.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Custas pela Fazenda Pública,

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Reclamação de créditos. Custas. Responsabilidade.

Sumário:

- I — *Se a Fazenda Pública não reclamou qualquer crédito no processo de execução fiscal, em virtude da remessa do mesmo processo para apensação ao processo de falência e o seu crédito foi reclamado neste processo de falência, não pode ser considerada responsável exclusiva pelas custas a Fazenda Pública nem aplicada a regra de repartição equitativa de custas (artigo 536.º n.º 1 e 2 CPC vigente).*
- II — *Pois a impossibilidade de reclamação de créditos no processo de execução decorreu da circunstância de o Executado (réu) ter sido declarado insolvente o que determinou que a Fazenda Pública (autora) se viu forçada a reclamar os seus créditos no processo de insolvência, para obter o respectivo pagamento.*
- III — *E, nestas circunstâncias as custas terão de ser imputadas ao Executado (réu), nos termos do disposto do artigo 536.º n.º 3 do CPC em resultado de lhe ser imputável a inutilidade verificada nos presentes autos (em virtude de ter sido a sua declaração de falência que determinou a avocação do processo de execução fiscal e a reclamação do crédito da Fazenda Pública no processo de falência).*

Processo n.º: 355/15-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A.....
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

1- Relatório:

A Fazenda Pública veio deduzir a presente reclamação de créditos sendo que em 15/09/2014 foi proferida sentença nos autos que julgou extinta a instância por impossibilidade e inutilidade superveniente da lide, tendo sido condenada em custas a ora recorrente.

Inconformada recorre a Fazenda Pública para este STA apresentando alegações com as seguintes conclusões:

«A. A douta sentença recorrida declarou extinta a presente instância por impossibilidade e inutilidade supervenientes da lide (artigo 277º al. e) do CPC ex vi artigo 2º al. e) do CPPT) por a pretensão da Fazenda Pública (reclamante) ter sido alcançada noutra processo. Tendo condenado exclusivamente a Fazenda Pública nas custas do processo, ao abrigo do estatuído no nº 3 do artigo 536º CPC

B. Ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a douta sentença sob recurso padece de erro de julgamento na aplicação do direito na parte em que condena a Fazenda Pública nas custas do processo por violação do disposto no artigo 536.º n.º 3 do CPC.

C. Com efeito, o Tribunal a quo sempre haveria que declarar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide no seguimento do trânsito em julgado da declaração de insolvência do Executado, na medida em que durante a pendência do processo de insolvência, os credores apenas podem exercer os seus direitos nesse processo, face ao regime inerente a “reclamação universal”, a que se reportam as disposições combinadas dos artigos 47º, nº 1, 90º e 128º do CIRE e da “execução universal” a que se refere o artigo 1º do mesmo diploma legal e segundo os meios processuais regulados no mesmo Código.

D. Logo, apenas a reclamação e a verificação do crédito realizada no próprio processo de insolvência permite que os credores obtenham o pagamento dos respetivos créditos.

E. De modo que, todos os credores tem de exercer os direitos que lhes assistem no processo de insolvência, procedendo a reclamação dos créditos de que sejam titulares, mesmo que estes se encontrem já reconhecidos em outro processo.

F. No concernente à responsabilidade pelas custas, nos casos de extinção da instância por inutilidade da lide, e no artigo 536º do CPC que encontramos as regras a observar.

G. Ora, de acordo com o nº 1 da sobredita norma nos casos em que a pretensão ou oposição deduzidas eram fundadas no momento em que foram deduzidas e o deixaram de ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis (ou seja a inutilidade resulte de circunstâncias não imputáveis ao autor ou ao réu), considerando-se que integram essa categoria as situações enumeradas no nº 2 as custas serão repartidas por ambos em partes iguais.

H. Ao passo que, nos termos do nº 3 nos casos em que a inutilidade superveniente da lide resulte de circunstâncias que não as referidas nos dois primeiros números do artigo, paga as custas o autor, a menos que a impossibilidade ou inutilidade seja imputável ao réu, hipótese em que este responde pelas custas, ou seja, nesses casos, o autor é sempre responsável pelas custas quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável.

I. Estas regras são aplicáveis ao processo tributário ex vi da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, uma vez que a matéria da responsabilidade por custas não é regulada expressamente na lei processual administrativa e fiscal.

J. Regresso ao caso que nos ocupa, e atentos ao estatuído no artigo 536º nº 3 do CPC não pode a Fazenda Pública conformar-se com a sua condenação no pagamento das custas no seguimento da sentença sob recurso ter declarado a inutilidade superveniente da lide, por os créditos reclamados nos presentes autos terem sido reconhecidos e graduados da sentença proferida em sede de processo de insolvência.

K. De facto, se no caso dos autos a inutilidade da lide decorreu precisamente da circunstância de o Executado (réu) ter sido declarado insolvente e, subsequentemente, a Fazenda Pública (autora) viu-se forçada a reclamar os seus créditos no processo de insolvência, para obter o respetivo pagamento, então as custas terão de ser imputadas ao Executado (réu), nos termos do disposto do artigo 536 nº 3 do CPC.

L. Assim, e claramente imputável ao Executado (réu) a inutilidade verificada nos autos, devendo ser este a suportar as custas.

M. Em suma, ao decidir-se como se decidiu, sempre com o devido respeito pelo labor do Tribunal a quo, a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento, fazendo desacertada interpretação e aplicação dos sobreditos normativos legais.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V as Ex.as se dignem julgar procedente o presente recurso e, em consequência, ser a douta sentença recorrida parcialmente revogada, na parte em que condena a Fazenda Pública nas custas do processo, e substituída por douto Acórdão que, considere o Executado (réu) responsável pelas mesmas.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Mº Pº junto deste STA emitiu parecer no sentido de ser revogada a decisão recorrida (no segmento impugnado) e substituída por acórdão condenatório dos executados nas custas.

2- Fundamentação:

A decisão de 1ª instância deu como assente a seguinte matéria de facto:

No processo n.º 153104TY\ING foi proferida sentença de verificação e graduação de créditos, tendo o crédito reclamado nos presentes autos pela FP, sido ali incluído (fls. 43 e ss).

3- DO DIREITO:

A decisão de 1ª Instância considerou o seguinte:

RELATÓRIO.

A Fazenda Pública, veio deduzir a presente reclamação de crédito referentes ao processo de execução fiscal n.º 3964200201504622.

Do teor de fls. 433 e ss. resulta que foi proferida sentença no processo n.º 153/04.9TYVNG, junto do qual se encontravam os presentes autos, por apensação, constando do respectivo mapa de rateio os créditos aqui reclamados.

O Exmo. Senhor Procurador da República emitiu parecer no sentido da extinção da instância (fls. 50).

FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO.

Com relevância para a decisão da causa apurou-se que:

(...)

FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

Tomando sempre como ponto de referência a factualidade, com relevo para a decisão da causa, que se logrou apurar, passaremos à sua apreciação e enquadramento jurídico, sem nunca perder de vista as pretensões da A..

O art. 277º, alínea e), do Código do Processo Civil (CPC), ex vi art. 2º, alínea e), do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), estabelece:

A instância extingue-se com: (...) e) A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide.

A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, ocorrida na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar — além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio (José Lebre de Freitas, in Código de Processo Civil Anotado, Volume I, 1ª pág. 512).

Nos presentes autos a pretensão da reclamante foi alcançada noutro processo.

Assim sendo, o desaparecimento do objecto dos autos torna inútil impossível o prosseguimento dos autos, nos termos do disposto no art. 277º, e), do C.P.C. O desaparecimento do objecto destes autos além de impossibilitar a obtenção do resultado pretendido, fez com que simultaneamente tivesse sido atingido por outro meio.

Existe, por isso, fundamento para a extinção da instância por impossibilidade e inutilidade supervenientes da lide.

DECISÃO.

Pelo exposto, julgo extinta a presente instância, por impossibilidade e inutilidade supervenientes da lide (al. 277º, alínea e), do CPC, ex vi do art. 2º, alínea e), do CPPT).

Condena-se a FP nas custas, nos termos do disposto no artº 536/3 do CPC. Notifique e registre.

DECIDINDO NESTE STA:

É exacto, como destaca o Sr. Procurador Geral Adjunto neste STA, que no caso concreto a Fazenda Pública não reclamou qualquer crédito no processo de execução fiscal, em virtude da falta de execução do despacho judicial, constante de fls. 29 dos presentes autos, proferido em 22.06.2006 (através do qual se determinou a notificação do Representante da Fazenda Pública para reclamar créditos, querendo, no prazo de 25 dias a contar da data em que fosse notificado), sendo que em 27/09/2006 foi solicitada pelo Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia 2º Juízo, a remessa do processo 1425/04 para apensação ao processo de falência nº153/04.9TYVNG, concretizada em 11/04/2007 (vide fls. 30 e 42 dos presentes autos), sem que antes tivesse sido cumprido o dito despacho de fls. 29.

E, o crédito foi reclamado no processo de falência, na sequência do despacho constante de fls. 41 dos presentes autos, proferido, também, em 11.04.2007, que ordenou a remessa do processo de execução fiscal ao referido Tribunal de Comércio (fls.41.42.44 e conclusão K) das alegações de recurso).

Assim sendo não pode ser condenada e ser considerada responsável exclusiva pelas custas a Fazenda Pública nem aplicada a regra de repartição equitativa de custas por inexistência de pedido/

demanda e por inexistência de circunstâncias supervenientes à demanda ou à oposição à demanda não imputáveis às partes (art. 536º n.º 1 e 2 CPC vigente). Como vem alegado, a impossibilidade decorreu da circunstância de o Executado (réu) ter sido declarado insolvente e, subsequentemente, a Fazenda Pública (autora) viu-se forçada a reclamar os seus créditos no processo de insolvência, para obter o respectivo pagamento.

Ora, nestas circunstâncias as custas terão de ser imputadas ao Executado (réu), nos termos do disposto do artigo 536º n.º 3 do CPC em resultado de lhe ser imputável também a inutilidade verificada nos presentes autos (em virtude de ter sido a sua declaração de falência que determinou a avoação do processo de execução fiscal e a reclamação do crédito da Fazenda Pública no processo de falência).

Merece, pois, provimento o recurso da Fazenda Pública e a sentença tem de ser revogada no segmento questionado sendo a responsabilidade pelas custas do executado.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública revogando a decisão recorrida no segmento em que a condenou em custas e atribuindo a responsabilidade pelas mesmas ao executado, as quais saem precípuas do produto da venda dos bens em execução.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Recurso. Apensação. Cúmulo.

Sumário:

A aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, conseqüentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na al. d) do n.º 1 do art. 63º, por referência à al. c) do n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT.

Processo n.º: 369/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da decisão que, proferida em 2/2/2015 no processo n.º 913/14.2BEPNF do TAF de Penafiel [recurso de decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de imposto único de circulação (IUC) relativo ao ano de 2010 e ao veículo matrícula] julgou procedente o recurso que a arguida A....., Lda., com os demais sinais dos autos, interpusera da decisão administrativa de aplicação de coima, declarando-a nula por falta de requisitos legais da decisão.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

A. Vem o presente recurso interposto da dita decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou as decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados por decisão judicial em anterior despacho, do qual pende recurso neste Venerando Tribunal, e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, na sua dita Fundamentação de direito que, “No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes

tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP)...”,

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, nº 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei nº 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do nº 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, nº 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do nº 2 do art. 73º do RGCO - cfr. Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo nº 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os posteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douta decisão final por simples despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, nº 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal *a quo*, estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal *a quo* em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, nº 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível, pelo que a relevar-se a sua falta, o que não se concede, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na al. b) do art. 3º do RGIT e do nº 1 do art. 41º do RGCO.

L. O arguido/recorrente nestes autos, não solicitou a apreciação do concurso de contra-ordenações em nenhum dos recursos apresentados, pelo que, tal nulidade, a considerar-se a sua existência, e considerando-se, em consequência, a insuficiência do processo contra-ordenacional (cfr. art. 120º, nº 1, alínea d) do CPP), sempre terá de ser considerada como sanada, uma vez que a parte interessada não arguiu tal vício em nenhuma fase do processo administrativo, nem sequer do processo judicial, fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 120º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário.

M. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável *ex vi* art. 3º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, nº 2 da CRP*” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. nº 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

O. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douta decisão final por simples despacho *a quo*.

P. E seria ilegal a aplicação do **cúmulo jurídico** no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

Q. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “*no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução*”, salvaguardando claramente que, “*estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.*”

R. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “*aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada*”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo nº 01804/07 e de 23-09-2008, proc. nº 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

S. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

T. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. nº 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “*no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única*” e que “*deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual*”.

U. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “*competência por conexão*” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

V. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

W. Neste âmbito importa observar o entendimento do Ilustre Juiz do TEDH Paulo Pinto de Albuquerque, in “*Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*”, Universidade Católica Editora, 2011, em anotação ao art. 36º, p. 128: “*O critério do artigo 36º só opera relativamente aos processos que se encontrem na fase administrativa. (...) Na fase judicial, a conexão rege-se pelo disposto nos artigos 24º e seguintes do CPP.*”

X. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP..”, incorrendo o Meritíssimo Juiz a quo, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho *a quo*.

Y. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal a quo, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

Z. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

AA. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho *a quo*.

BB. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

Termina pedindo o provimento do presente recurso jurisdicional e que, em consequência, seja revogada a decisão recorrida, com as legais consequências.

1.3. Respondeu o Ministério Público no TAF de Penafiel, concluindo nos termos seguintes:

1ª. - Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da/o douta decisão posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “erro na aplicação do direito”, (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis”, (sic), designadamente das “que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente (d)os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda (d)o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT” (sic).

2ª. - Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (nº 1, do art. 83º do RGIT e art. 73º, nº 2 do RGIMOS, aplicável *ex vi* al. b) do art. 3º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da/o requerida/o e judicialmente determinada/o subida imediata e efeito suspensivo, visto o objecto do presente recurso e as citadas disposições legais aplicáveis, julgam-se adequados os fixados regime de subida e efeito.

3ª. - A argumentação do/a R. baseia-se no errado e infundamentado pressuposto, erigido em conclusão de que “(n)º art. 63º do RGIT, .../... não abarca, .../..., o regime do cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.” (sic conclusão I).

4ª. - Da mera leitura da douta fundamentação de direito da decisão *sub judice*, resulta ter a mesma fundada e claramente explicitado a invocada nulidade insuprível, prevista no citado art. 63º, do RGIT, - al. d), do respectivo nº 1 -, por não conterem as decisões administrativas em causa todos os **requisitos legais**, especificamente, por das mesmas, “apesar de se encontrarem em causa”, não constarem os “procedimentos e operações” descritos, relativos “à realização do cúmulo material”, bem como a “aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada ou do concurso de contra-ordenações”, aplicando subsequentemente e em conformidade, ou uma única coima ou tantas quantas as contra-ordenações em concurso, a final materialmente cumuladas numa coima única.

5ª. - A realização do cúmulo material e a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa, nos termos explanados na douta decisão em recurso e a necessária consequente indicação, na decisão de aplicação de coima, então da coima única, além do mais, da norma do art. 25º do RGIT e dos elementos determinantes da conexão/apensação e consequente fixação da coima (única), cabem nas alíneas b) e c) do nº 1 do citado pelo/a R. art. 79º do RGIT cujos requisitos,

face ao exposto e ao contrário do pugnado pelo/a R., não foram integralmente respeitados nas decisões de aplicação de coima em questão.

6ª. - Ao contrário do alegado pelo/a R. “*A falta de aplicação do regime do concurso, .../... constitui um requisito legal da decisão*” e consubstancia a apontada nulidade insuprível, e não “*uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados*” (cfr. conclusão **K.**) como pretende o/a R..

7ª. - Pugna, ainda que enviesadamente o/a R., que a douda decisão recorrida viola o “*princípio da separação de poderes*”, sendo certo todavia que confunde manifestamente, por um lado, a questão jurídico-material do concurso de contra-ordenações com a questão processual da competência por conexão - como resulta da sintomática invocação do disposto nos arts. 36º e 33º do RGCO/RGIMOS; e, por outro lado, mais grave ainda, confunde legalidade com critérios de conveniência e normas e princípios jurídicos com regras técnicas e escolhas/opções, em suma, justiça com oportunidade.

8ª. - Não explica e muito menos fundamenta o/a R. porque “*nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferrir da existência de eventual contra-ordenação continuada” (sic), nem por que razão o “preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT”*, (sic); sendo que, o cúmulo material legalmente previsto neste, tendo em conta os conceitos jurídicos de crime continuado e concurso real de crimes, não contende com a eventual existência de contra-ordenação continuada.

9ª. - Remata paradoxalmente o/a R. que “*nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP..”, .../..., por não se aplicarem na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP)”* (sic conclusão **X**), tanto mais quanto, em recurso que anteriormente apresentou e ao qual aliás faz referência na conclusão F, discorreu profusamente sobre a aplicabilidade de tais preceitos legais, apresentando aliás interpretação absolutamente inovadora, (que oportunamente já se consignou reputar-se contudo inaceitável), do disposto naqueles, mormente no art. 25º, consubstanciando as presentes **ALEGACÕES de RECURSO**, nessa medida, verdadeiro *venire contra factum proprium*.

10ª. - Remete-se para a douda argumentação constante do Acórdão do STA de 04.03.2015, no Recurso nº 1396/14-30.

11ª. - Entende-se, talqualmente entendeu o/a Mmo/a Juiz *a quo* que as decisões de aplicação das coimas em causa, por não conterem todos os requisitos legais, mormente a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa) e a fixação/indicação da coima única estão, face ao prescrito no art. 63º, nº 1, al. d) do RGIT, feridas de nulidade insuprível.

12ª. - Concluindo a final o/a R. “*que a douda decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, .../..., atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias*” (sic conclusão **BB.**), mais se dirá, por um lado que, verificando-se conexão, a não determinação, por parte da autoridade administrativa, nos termos legais, da apensação dos processos de contra-ordenação, constitui de per si, ilegalidade por violação/incumprimento dos preceitos legais aplicáveis relativos ao concurso de contra-ordenações e respectiva punição; e por outro lado, que a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias, expressamente previstas na lei, não carece evidentemente de ser suscitada pelo arguido/recorrente.

13ª. - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada anulação válida e legal, a douda decisão recorrida deve ser confirmada/mantida.

Termina pedindo que seja negado provimento ao recurso e seja confirmada a decisão recorrida.

1.4. A Meritíssima Juíza sustentou o decidido (cfr. despacho de fls. 108 dos autos).

1.5. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«4. Quanto ao mérito do recurso.

A Recorrente insurge-se contra a decisão do tribunal “a quo” por considerar que a mesma padece de erro de julgamento, uma vez que as nulidades insupríveis previstas no artigo 63º do Regime Geral das Infracções Tributárias são taxativas e nelas não está compreendido o regime de cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações. E que por outro lado a falta de aplicação do regime do concurso previsto no artigo 25º do RGIT não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível.

Pese embora a sentença não tenha dado com assentes quaisquer factos relativos às decisões de aplicação de coima, seja a dos autos principais, seja as dos apensos, resulta da mesma e dos autos, como se referiu supra, que foram proferidas diversas decisões de aplicação de coima em que a recorrida figura como arguida, cujos processos foram apensos pela Mma. Juiz “a quo”.

Perante a verificação de várias decisões de aplicação de coima aplicadas à recorrida, cujo objecto se desconhece, a Mma. Juiz “a quo” considerou que as mesmas se encontravam em concurso e que havia lugar à aplicação de uma única coima, o que no seu entendimento inquinava as decisões recorridas com o vício de nulidade insuprível, por falta de requisitos legais, ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Afigura-se-nos, contudo e salvo o devido respeito, que a decisão recorrida não fez um correcto enquadramento legal da questão e incorreu em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação da lei.

Dispõe o artigo 63.º, n.º 1, alínea d) do RGIT, que constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário “a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido”. O que nos remete para o disposto no artigo 79.º do mesmo diploma, que estabelece nas diversas alíneas do seu n.º 1 os requisitos que devem ser observados na decisão. E entre os vários requisitos que a norma prevê, refere-se na alínea c) que a decisão deve mencionar a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação.

Importa, assim, apreciar se na fixação da coima por parte da entidade administrativa esta não fez constar de cada uma das decisões todos os elementos que pressupõem aquela fixação.

A este propósito concluiu-se na sentença recorrida que a decisão proferida em cada um dos processos de contra-ordenação (principal e apensos) não contém os “procedimentos e operações” relativos ao concurso de contra-ordenações, o que configura nulidade das decisões. Ou seja, segundo percebemos o sentido da asserção vertida na sentença, a Mma. juiz “a quo” considerou que as infracções em causa em cada um dos processos de contra-ordenação encontram-se em concurso e nessa medida a entidade administrativa devia ter organizado um único processo ou tendo sido instaurados vários devia ter feito a sua apensação, de forma a serem instruídos conjuntamente e a pluralidade de infracções participadas ser avaliada de forma global, a fim de se concluir pela verificação ou não de uma infracção continuada ou de proceder ao cúmulo material das coimas.

Como se sabe, o RGIT prevê no artigo 25.º que “as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material”, regime este contrário ao consagrado no Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), aprovado pelo Dec.-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (com diversas alterações introduzidas nomeadamente pelo Dec.-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro), que no artigo 19.º opta pelo regime de cúmulo jurídico (*e que no período de 1 de Janeiro de 2009 a 31/12/2010 também foi aplicado às contra-ordenações tributárias - por força das alterações introduzidas pelas Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro*).

Na sentença recorrida não consta qualquer elemento de facto que nos permita aferir se as infracções objecto das decisões de aplicação de coima foram ou não cometidas no período em que se aplicou ao concurso de contra-ordenações tributárias o regime de cúmulo jurídico - anos de 2009 e 2010 -, mas atendendo a que a Mma. juiz “a quo” levou ao probatório que “as decisões em causa não procederam à realização do cúmulo material das coimas”, subentende-se que as infracções não terão sido cometidas naquele período.

A figura do concurso de contra-ordenações pressupõe a existência de uma pluralidade de infracções cometidas pelo mesmo agente. Em processo penal, cujas normas são aplicáveis subsidiariamente ao processo contra-ordenacional - art. 41.º, n.º 1, do Regime Geral das Contra-Ordenações -, há lugar à organização de um único processo ou à apensação de processos, caso tenham sido instaurados processos distintos, nos casos de conexão objectiva ou subjectiva, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 24.º, 25.º, 28.º e 29.º do Código de Processo Penal. Atento que a sentença recorrida não contém quaisquer elementos que permitam concluir pela verificação de conexão objectiva, apenas há que atender à conexão subjectiva. E esta ocorre quando o mesmo agente tiver cometido várias infracções cujo conhecimento seja da competência da mesma entidade administrativa (art. 25.º do CPP). As razões subjacentes a esta conexão prevista no CPP, transpostas para o âmbito do regime sancionatório de mera ordenação social, para além da economia processual e da uniformidade de decisões, prendem-se com a necessidade de avaliação da actividade delituosa e da culpa do agente e da aplicação de uma sanção única. E nesse caso impondo-se à entidade administrativa que faça uma avaliação conjunta das diversas contra-ordenações em concurso, deve a mesma proceder à sua instrução num único processo ou proceder à apensação dos distintos processos que tenham sido instaurados (cfr. e este propósito o acórdão do STA de 30/03/2011, proc. 0757/10).

Sucede que no caso da punição ser feita segundo o regime de cúmulo material, em que há lugar apenas a uma acumulação de sanções, como actualmente está previsto no artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, a imposição da realização do cúmulo só faz sentido para aferir que o montante da coima única a aplicar não ultrapasse o máximo previsto no artigo 26.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (no sentido de que este máximo não é aplicável no caso de concurso de contra-ordenações tributárias, vide Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, in “RGIT Anotado”, 4ª edição, 2010, pág. 291 [(1) “Por isso, o limite máximo do cúmulo das penas previsto no n.º 2 do artigo 19.º do RGCO, que é o de a coima única não exceder o dobro do limite máximo mais elevado

das contra-ordenações em concurso, não é aplicável relativamente às contra-ordenações tributárias, não sendo também aplicáveis os limites máximos previstos no artigo 26.º para a categoria de infractor e natureza da infracção, pois, como se inferia do texto deste artigo 25.º, na redacção inicial, ao referir que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente» e se conclui do texto introduzido pela Lei do Orçamento para 2011, ao estabelecer que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» não se admitiam quaisquer excepções a esta regra”].

Não sendo esse o caso não há fundamento legal para impor a apensação dos processos, a não ser que por motivos de economia processual a entidade administrativa assim o entenda. E muito menos que tal falta de apensação de processos configure uma nulidade insuprível da decisão de aplicação de coima ao abrigo do disposto no artigo 63.º, n.º 1, alínea d) do RGIT.

Na verdade, enquanto no regime de punição de cúmulo jurídico do concurso das contra-ordenações há lugar a uma avaliação global da actividade delituosa do arguido e da sua culpa, no regime de cúmulo material isso não ocorre, já que essa avaliação deve ser feita apenas na aplicação de cada uma das coimas parcelares.

Como se deixou exarado no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 336/2008, de 19/06/2008 (processo n.º 84/2008), «é uma evidência que os princípios constitucionais da culpa e da proporcionalidade não são postos em causa pelo RGIT a propósito da avaliação e julgamento de cada uma das contra-ordenações em presença. E é nesta avaliação e julgamento de cada uma das infracções contra-ordenacionais em concurso que se esgota a projecção plena dos referidos princípios. Traduzindo-se a culpa contra-ordenacional apenas na imputação de um facto à responsabilidade social do seu autor, o desvaler global dos factos que integram as contra-ordenações em concurso e a personalidade daquele evidenciada pela sua prática não são elementos que exijam necessariamente a sua ponderação para a determinação de uma coima unitária».

Questão diversa seria se a entidade administrativa em face de uma pluralidade de infracções objecto de um único processo fixasse uma única coima sem especificar a sanção que caberia a cada uma delas, pois nesse caso a decisão não conteria, de facto, todos os requisitos exigíveis para fixar a coima única (cfr. a este propósito o acórdão do STA de 18/11/2009, processo n.º 0994/09).

De todas as formas, tendo na fase administrativa ocorrido diversos processos por cada uma das infracções e tendo sido proferida decisão e aplicada uma coima em cada um deles, que entretanto foram objecto de recurso para o tribunal tributário, nada obsta a que no tribunal sejam apensados os processos, tal como ocorreu no caso concreto dos autos (como se entendeu nos acórdãos do STA de 11/03/2015 e 08/04/2015, processos n.º 074/15 e 075/15, respectivamente). E nesse caso não se vislumbra o fundamento para que o próprio tribunal, concluindo pelo acerto das decisões da entidade administrativa, não proceda ao cúmulo material e condene a arguida numa única coima.

Mas ainda que se considere que compete, em primeira lugar, à entidade administrativa a realização desse cúmulo (e como dissemos, não vislumbramos razão relevante para isso), não há fundamento legal para considerar que as decisões padecem do vício de nulidade insuprível que afecte a sua validade. Haveria apenas lugar à remessa dos processos àquela entidade para efeitos de realização do cúmulo material.

Por outro lado caso o tribunal, após julgamento, concluísse que estava perante uma contra-ordenação continuada, haveria então lugar à revogação das decisões administrativas, por erro nos pressupostos de facto e de direito. Mas não se alcança da sentença recorrida qualquer elemento para concluir nesse sentido, pelo que a referência a essa situação na sentença é irrelevante.

5. Concluindo:

a) A aplicação de várias coimas em processos distintos pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, subsumível na alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT, por referência à alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º do mesmo diploma legal, pelo simples facto de não ter sido feito o cúmulo material das coimas;

b) Prevendo o artigo 25.º do RGIT que as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente, nada obsta a que, em razão dos princípios da economia processual e uniformidade de decisões, o tribunal proceda à apensação dos referidos processos de contra-ordenação e realize o cúmulo material das coimas;

c) A sentença recorrida ao declarar nulas as decisões de aplicação de coima, incorreu em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 25.º, 63.º, n.º 1, alínea d) e 79.º, n.º 1, alínea c), do RGIT, motivo pelo qual deve ser revogada, determinando-se a baixa dos autos à 1.ª instância, a fim de serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida.»

1.6. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

2. Tendo considerado que, antes de mais, se impunha decidir uma questão prévia (substanciada na nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima) a decisão recorrida julgou provados, com relevância para a decisão dessa questão prévia, os factos seguintes:

1º - As decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensos foram proferidas a 18 de janeiro de 2014.

2º - As decisões em causa não procederam à realização do cúmulo material das coimas.

3.1. Em apreciação da dita questão prévia e apelando ao disposto no art. 79º nº 1, al. b) e nº 2, bem como no art. 63º, nº 1, al. d) e nºs. 3 e 5, ambos do RGIT, a sentença (rectius, despacho proferido nos termos do nº 2 do art. 64º do RGCO) considerou o seguinte:

«... a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contraordenação, pelo que, tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contraordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos do disposto nos arts. 25º, 28º e 29º, do Código de Processo Penal (CPP), aplicável subsidiariamente por força do disposto nos arts. 3º, alínea b), do RGIT e 41º, do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS), e aí aferir a existência de eventual contraordenação continuada ou do concurso de contraordenações e decidir pela aplicação, respetivamente, duma única coima, cf. arts. 30º e 79º, do Código Penal (CP), 3º, alínea b) do RGIT e 32º do RGIMOS, ou duma coima por cada infração em concurso e neste caso realizar posteriormente o cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única, cf. art. 77º, nº 1, do CP, mas apenas na parte em que determina a aplicação duma coima única, porquanto o art. 77º prevê o cúmulo jurídico das penas, regime expressamente afastado pelo art. 25º do RGIT.

Ora, tais procedimentos e operações não constam da decisão da coima aplicada à recorrente, o que determina a sua nulidade, nos termos do art. 63º, nºs 1, alínea d), 3 e 5, do RGIT, por não conterem todos os requisitos legais da sua aplicação.

A nulidade da decisão de aplicação da coima determina a anulação dos ulteriores termos do processo e a remessa dos autos à Autoridade Tributária e Aduaneira para sanar a nulidade («Em processo judicial de contra-ordenação tributária, a declaração de “nulidade insuprível” acarreta o aproveitamento das peças úteis ao apuramento dos factos, nos termos da lei, e necessariamente, a remessa do processo à Autoridade Tributária, para possível sanção da nulidade e eventual renovação do acto sancionatório» - Acórdão de 04/02/2009, da 2ª secção do Supremo Tribunal Administrativo processo nº 729/08, disponível em www.dgsi.pt).

Fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela recorrente.»

3.2. A sentença julgou, portanto, procedente o recurso, declarando nula, por falta de requisitos legais da decisão, a decisão administrativa de aplicação de coima (aplicada neste processo), por, apesar de a autoridade administrativa ter conhecimento, à data da decisão, da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, não ter, ainda assim, procedido à realização do cúmulo material (embora as infracções estivessem em concurso), nem delas constarem os procedimentos e operações relativos à instauração de um único processo de contra-ordenação, ou à apensação dos processos que, instaurados autonomamente, se encontrassem na mesma fase.

Decisão de que a recorrente Fazenda Pública discorda.

Invocando, desde logo, o disposto no nº 2 do art. 73º do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), por entender que o recurso é «manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito» ou «à promoção da uniformidade da jurisprudência».

Na tese da recorrente (cfr. Conclusões G a I) a sentença padece do vício de erro de direito que impõe a «uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância», uma vez que, por um lado, as nulidades insupríveis previstas no art. 63º do RGCO são taxativas e nelas não está compreendido o regime de cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações, por outro lado, a imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa consubstancia violação do princípio da separação de poderes e, finalmente, também não se mostra aplicável em sede de contra-ordenações tributárias o disposto nos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP).

Esta alegação da Fazenda Pública (admissibilidade do recurso ao abrigo do citado nº 2 do art. 73º do RGCO) é, contudo, despicienda.

Na verdade, resulta dos próprios termos dos autos (cfr. fls. 23) que a sra. juíza determinou a apensação de vários processos de impugnação de decisão de aplicação de coima interpostos pela recorrente e que se encontravam pendentes no tribunal, exarando no despacho de fls. 87, ao apreciar a admissão do recurso para este STA, que o valor global das coimas aplicadas nos ditos processos apensados é superior a 1.250,01 Euros.

E, assim, como bem pondera o MP, sendo a decisão recorrível ao abrigo do disposto no nº 1 do art. 83º do RGIT, não se coloca a questão da admissibilidade do recurso ao abrigo do disposto no apontado nº 1 do art. 73º do RGCO, aplicável subsidiariamente.

4. Importa, pois, apreciar as demais questões suscitadas.

4.1. Conforme resulta dos autos, por despacho proferido em 13/10/2014 (a fls. 23/24) a Mma. Juíza admitiu o recurso da presente decisão administrativa de aplicação de coima e constatando que também lhe tinham sido distribuídos outros recursos de contra-ordenação deduzidos pelo mesmo arguido, igualmente admitiu liminarmente todos esses recursos e ordenou, além do mais, a respectiva apensação aos presentes autos.

Deste despacho logo a Fazenda Pública interpôs recurso para este STA, o qual foi admitido a subir imediatamente, em separado e no efeito meramente devolutivo (cfr. despacho a fls. 48/49, proferido em 20/11/2014).

Assim, prosseguindo estes autos principais, no seguimento da apontada apensação e perante as concretas decisões de aplicação de coima proferidas em cada um dos processos apensados, a sra. Juíza proferiu sentença/despacho em que determinou a anulação daquelas outras decisões bem como dos ulteriores termos dos respectivos processos, com fundamento em que ocorre nulidade insuprível das mesmas: verificando-se os requisitos do concurso de infracções, havia lugar à aplicação de uma única coima e não tendo sido assim operado o respectivo cúmulo, as individualizadas decisões recorridas sofrem de nulidade insuprível, por falta de requisitos legais, ao abrigo do disposto na al. d) do n.º 1 do art. 63.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Fundamentação que, todavia, não acompanhamos.

4.2. De acordo com o disposto na al. d) do n.º 1 do art. 63.º do RGIT, constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário «a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido».

Por outro lado, nas várias alíneas do n.º 1 do art. 79.º do mesmo diploma, estabelecem-se os requisitos que devem ser observados na decisão, entre os quais, que a decisão deve mencionar «A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação» - cfr. a al. c).

A sentença recorrida materializa a nulidade insuprível na circunstância de as decisões administrativas proferidas em cada um dos processos de contra-ordenação (principal e apensos) não conterem os «procedimentos e operações» relativos ao concurso de contra-ordenações. Ou seja, por um lado, considerou-se, implícita e necessariamente, que as infracções em causa em cada um dos ditos processos se encontram numa relação de concurso e, nessa medida, a entidade administrativa devia ter organizado um único processo ou tendo sido instaurados vários devia ter procedido à respectiva apensação, de forma a serem instruídos conjuntamente e a pluralidade de infracções participadas ser avaliada de forma global, a fim de se concluir pela verificação, ou não, da prática de infracção continuada ou se proceder ao cúmulo material das coimas e, por outro lado, também se considerou que a não observância destes procedimentos ou, ao menos, a circunstância de esses procedimentos e operações não constarem das decisões administrativas de aplicação de coima, determina a nulidade destas, nos termos do art. 63.º, n.ºs 1, al. d), 3 e 5, do RGIT.

Vejam os.

4.3. Como é sabido, a figura do concurso (aqui, concurso de contra-ordenações) pressupõe a existência de uma pluralidade de infracções cometidas pelo mesmo agente, sendo que no regime do processo penal (cujas normas são aplicáveis subsidiariamente ao processo contra-ordenacional — art. 41.º, n.º 1, do RGCO), há lugar à organização de um único processo ou à apensação de processos, caso tenham sido instaurados processos distintos, nos casos de conexão objectiva (a que depende da existência de um só crime ou de um determinado nexó entre vários crimes — no caso, contra-ordenações) ou subjectiva (a que depende da existência de um só autor): cfr. as disposições conjugadas dos arts. 24.º, 25.º, 28.º e 29.º do Código de Processo Penal (CPP).

No âmbito tributário, de acordo com o que actualmente se prevê no art. 25.º do RGIT «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» (regime este que difere do consagrado no RGCO em cujo art. 19.º se prescreve o regime de cúmulo jurídico das coimas). Mas no período decorrido entre 1/1/2009 e 31/12/2010 este regime de cúmulo jurídico das coimas foi também o aplicável em sede de contra-ordenações tributárias — cfr. as alterações introduzidas no art. 25.º do RGIT pelas Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

No caso, embora não constem da sentença elementos para aferir se as infracções objecto das decisões administrativas de aplicação de coima foram ou não cometidas no período em que se aplicou ao concurso de contra-ordenações tributárias aquele mencionado regime de cúmulo jurídico (durante os anos de 2009 e 2010), consta, porém, do Probatório que «as decisões em causa não procederam à realização do cúmulo material das coimas», pelo que poderia concluir-se que as infracções não terão sido cometidas naquele período. Todavia, tal conclusão fica infirmada, desde logo, quer em face do auto de notícia (fls 13) e da própria decisão administrativa de aplicação de coima (fls. 16 e 17) objecto destes autos principais, que respeitam à falta de pagamento de Imposto Único de Circulação (IUC) relativo ao ano de 2010, com termo do prazo de pagamento em 30/4/2010, quer em face das decisões administrativas de aplicação de coima proferidas no processo apenso n.º 1856201306075371 (que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2009, relativo ao veículo com a matrícula), e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/3/2009) e no processo apenso

nº 1856201306066402 (que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2010, relativo ao veículo com a matrícula, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 1/2/2010).

Na verdade, só as decisões administrativa de aplicação de coima proferidas nos restantes processos apensados [nº 1856201306061036 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2011, relativo ao veículo com a matrícula, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/1/2011; nº 1856201306061044 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2011, relativo ao veículo com a matrícula, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/3/2011; nº 1856201306053408 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/1/2012; nº 1856201306053378 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 30/4/2012; nº 1856201306053406 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 30/4/2012] é que respeitam a infracções praticadas já no âmbito da alteração decorrente da Lei nº 55-A/2010, de 31/12 e a que, portanto, seria aplicável o regime de cúmulo material das coimas aplicadas em cada um dos processos.

Ora, não apontando a sentença recorrida elementos atinentes à verificação de eventual conexão objectiva (existência de uma só contra-ordenação ou de um determinado nexos entre as várias contra-ordenações), só poderá atender-se a eventual conexão subjectiva (cometimento de várias infracções – contra-ordenações – por parte do mesmo agente, cujo conhecimento seja da competência da mesma entidade administrativa), sendo que a esta conexão prevista no CPP estão subjacentes razões que são transponíveis para o âmbito do regime sancionatório do ilícito de mera ordenação social e não só se reconduzem a razões de economia processual e da uniformidade de decisões, como igualmente se prendem com a necessidade de avaliação da actividade delituosa e da culpa do agente e da aplicação de uma sanção única: em regra, «a conexão objectiva de processos facilita a produção da prova e a descoberta da verdade material e a conexão subjectiva facilita a avaliação da personalidade do arguido e a realização do cúmulo jurídico», ⁽¹⁾ impondo-se, nesse caso, à entidade administrativa que faça uma avaliação conjunta das diversas contra-ordenações em concurso, devendo proceder à sua instrução num único processo ou à apensação dos distintos processos que tenham sido instaurados (cfr. e este propósito o acórdão do STA de 30/03/2011, proc. 0757/10).

4.4. Porém, se houver lugar à aplicação de uma única coima em regime de cúmulo material (como actualmente está previsto no art. 25º do RGIT), a imposição da realização do cúmulo só fará sentido para aferir que o montante da coima única a aplicar não ultrapasse o máximo previsto no art. 26º do mesmo diploma ⁽²⁾

E se não for este o caso, então nem há fundamento legal para impor a apensação dos processos (a não ser que por motivos de economia processual a entidade administrativa assim o entenda) nem tal falta de apensação de processos configura uma nulidade insuprível da decisão de aplicação de coima ao abrigo do disposto na al. d) do nº 1 do art. 63º do RGIT: é que enquanto no regime de punição de cúmulo jurídico do concurso das contra-ordenações há lugar a uma avaliação global da actividade delituosa do arguido e da sua culpa, no regime de cúmulo material isso não ocorre, já que essa avaliação deve ser feita apenas na aplicação de cada uma das coimas parcelares.

Todavia, como se disse, com a Lei nº 64-A/2008, de 31/12, o regime do cúmulo material da punição do concurso de contra-ordenações tributárias foi alterado, passando a aplicar-se o regime do cúmulo jurídico, de acordo com a redacção então introduzida no art. 25º do RGIT.

O limite máximo da moldura legal da coima única então a aplicar é formado pela soma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das infracções que integram o concurso (nº 1 deste art. 25º) mas sem exceder o dobro do limite máximo da contra-ordenação a que corresponder coima com um limite máximo mais elevado. E o limite mínimo da coima única aplicável é constituído pela coima concreta mais elevada.

Portanto, à face deste regime, a coima única a aplicar há-de ser encontrada dentro destes limites máximo e mínimo e atendendo, igualmente, aos demais critérios previstos no art. 27º do RGIT. Regime que é, ainda, aplicável às contra-ordenações praticadas antes da sua entrada em vigor, uma vez que é mais favorável ao arguido [art. 3º, nº 2, do RGCO ⁽³⁾]. Já o regime decorrente da ulterior alteração introduzida pela Lei nº 55-A/2010, de 31/12, por ser menos favorável aos arguidos, não é aplicável retroactivamente, aplicando-se apenas às contra-ordenações praticadas após a sua entrada em vigor.

Retornando aos autos, e considerando, por um lado, que, mesmo na fase administrativa, foi instaurado um processo por cada infracção e foi proferida decisão de aplicação de coima em cada um desses processos e considerando, por outro lado, que de tais decisões foi interposto recurso para o Tribunal Tributário, nada obsta a que nesse Tribunal sejam apensados os ditos processos, como, aliás, ocorreu no caso concreto dos autos.⁽⁴⁾

E, como pondera o MP, nesse caso não se vislumbra fundamento para que o próprio Tribunal, concluindo pelo acerto das decisões da entidade administrativa, não proceda ao cúmulo que caiba

operar (jurídico e/ou material, ou ambos, se for o caso, aferindo a data das infracções) condenando a arguida numa única coima.

Mas, de todo o modo, ainda que se entendesse competir, em primeira lugar, à entidade administrativa a realização desse cúmulo, não se nos afigura que haja fundamento legal para considerar que as decisões administrativas de aplicação de coima enfermam de nulidade insuprível que afecte a sua validade: não vemos que a tais decisões, singularmente consideradas, faltem os requisitos que a lei impõe ou não especifiquem os elementos que contribuíram para a fixação da coima (al. d) do n.º 1 do art. 63.º e n.º 1 do art. 79.º, ambos do RGIT). Tanto mais que, como se disse, só poderá operar-se o cúmulo (material ou jurídico) depois de fixadas as respectivas coimas singulares a cumular.

5. Em suma, conclui-se que a aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, conseqüentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na al. d) do n.º 1 do art. 63.º, por referência à al. c) do n.º 1 do art. 79.º, ambos do RGIT.

A sentença recorrida ao declarar nulas as decisões de aplicação de coima, incorreu, portanto, em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nos arts. 25.º, 63.º, n.º 1, al. d) e 79.º, n.º 1, al. c), do RGIT, devendo ser revogada e devendo determinar-se a baixa dos autos à 1.ª instância, a fim de serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão/despacho recorrida e determinar a baixa dos autos à 1.ª instância, a fim de serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) Paulo Pinto de Albuquerque, Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, 2.ª ed., Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, p. 98, nota 1 ao art. 24.º.

(²) No sentido de que este máximo não é aplicável no caso de concurso de contra-ordenações tributárias, pronunciam-se Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos (Regime Geral das Infracções Tributárias, 4.ª ed., Áreas Editora, 2010, p. 291, anotação 4 ao art. 25.º, considerando o seguinte: «Por isso, o limite máximo do cúmulo das penas previsto no n.º 2 do artigo 19.º do RGCO, que é o de a coima única não exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso, não é aplicável relativamente às contra-ordenações tributárias, não sendo também aplicáveis os limites máximos previstos no artigo 26.º para a categoria de infractor e natureza da infracção, pois, como se inferia do texto deste artigo 25.º, na redacção inicial, ao referir que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente» e se conclui do texto introduzido pela Lei do Orçamento para 2011, ao estabelecer que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» não se admitiam quaisquer excepções a esta regra».

Cfr., igualmente, o acórdão do STA (acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 2/08) de 28-5-2008, proc. n.º 78/08, publicado no DR, I Série, de 26/6/2008, p. 3973.

(³) Cfr. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, ob. cit., p. 292 e o ac. do STA, de 21/1/2009, recurso n.º 928/08, ali referenciado.

(⁴) Neste sentido cfr. os acórdãos deste STA, de 11/3/2015, proc. n.º 074/15 e de 8/4/2015, proc. n.º 075/15.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia. Impugnação judicial. Ordem de conhecimento dos vícios.

Sumário:

- I — *Há omissão de pronúncia quando o tribunal deixa de apreciar e decidir uma questão que haja sido chamado a resolver, a menos que o seu conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução dada ao litígio.*
- II — *Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 124.º do CPPT deve conhecer-se, em primeiro lugar, dos vícios de violação de lei stricto sensu (salvo nos casos em que não possa apreender-se o conteúdo do acto), assim se assegurando tutela mais eficaz dos direitos do contribuinte.*

Processo nº: 395/15-30.
Recorrente: A....., SA e Fazenda Pública.
Recorrido: Os Mesmos.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, e a Fazenda Pública recorrem da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a impugnação judicial por aquele Banco deduzida contra a decisão de indeferimento da reclamação apresentada contra as liquidações de IRC relativas ao exercício de 2006, com fundamento em falta de fundamentação das mesmas.

1.2. O A....., S.A. termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

(a) Conforme decorre da petição inicial e das alegações de direito no presente processo e é aliás afirmado pelo Tribunal *a quo*, o Recorrente imputou dois vícios ao acto imediatamente impugnado, a decisão de indeferimento da reclamação: o de falta de fundamentação e o de violação de lei *stricto sensu*.

(b) Por outro lado, o Recorrente, tendo optado por invocar em primeiro lugar a falta de fundamentação, não invocou a violação de lei *stricto sensu* apenas em termos subsidiários, tendo antes invocado os dois vícios cumulativamente: sendo certo que efeitos de anulação da decisão em causa bastaria um dos vícios invocados, para o Recorrente, a decisão imediatamente impugnada é ilegal porque “duplamente” viciada.

(c) Porque o vício de falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação reconhecido na sentença recorrida apenas tem como consequência a anulação daquela decisão e não a anulação das liquidações adicionais também peticionada pelo Recorrente, por aplicação do número 2 do artigo 124º do Código de Procedimento e de Processo Tributário o Tribunal *a quo* deveria ter conhecido em primeiro lugar do vício de violação de lei *stricto sensu*, aquele cuja procedência determinaria uma mais eficaz tutela dos interesses do Recorrente, e não o de falta de fundamentação.

(d) Nem se diga que a falta de fundamentação da decisão reconhecida na decisão recorrida impedia o Tribunal *a quo* de conhecer do vício de violação de lei *stricto sensu*, porque este dispunha de todos os elementos para concluir que o seu indeferimento era ilegal, independentemente de vícios de forma que pudessem ser assacados à decisão de indeferimento da reclamação, bastando para o efeito analisar os factos relevantes, que constam do processo e foram aliás dados como provados, e aplicar a lei.

(e) Em conformidade, a sentença recorrida enferma de nulidade por violação da ordem legal de conhecimento dos vícios imputados pelo Recorrente à decisão da reclamação imediatamente impugnada, por força do artigo 124º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(f) O Recorrente peticionou expressamente na presente acção a anulação das liquidações de IRC relativas ao exercício de 2006 nº 2009 8310017579 e nº 2010 8310005632, por forma a reflectir a certificação do incentivo fiscal previsto no artigo 4º da Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, no montante de € 1.177.403,32.

(g) Na sentença recorrida o Tribunal *a quo* não conheceu, expressa ou implicitamente, da questão da (i)legalidade das liquidações de IRC referidas (objecto mediato da presente impugnação), cuja apreciação não era prejudicada pela apreciação da questão relativa à falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação (objecto imediato da presente impugnação).

(h) Por outro lado, o Tribunal *a quo* não justifica o porquê da não apreciação da (i)legalidade das liquidações em causa expressamente suscitada pelo Recorrente, limitando-se a invocar a falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação para a não apreciação do mérito do invocado pelo Recorrente quanto a tal decisão, que em nada afecta a possibilidade de apreciação das liquidações mediatemente contestadas pelo Recorrente,

(i) Em conformidade, a sentença recorrida enferma de nulidade por omissão parcial de pronúncia, nos termos do artigo 125º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e dos artigos 195º e 199º do Código de Processo Civil (*ex vi* da alínea e) do artigo 2º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), o que deverá ser declarado, com as legais consequências.

(j) Porque se verificam todas as condições para o efeito, nos termos do artigo 4º da Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, na redacção à data relevante, o Recorrente tem direito a uma dedução à colecta de IRC por referência ao exercício de 2006 de um montante de € 1.177.403,32, o certificado pela Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial, pelo que há que reflectir tal direito nas liquidações de IRC relativas ao exercício de 2006 nº 2009 8310017579 e nº 2010 8310005632, mediante a sua anulação parcial em conformidade.

(k) Nem se diga que o Recorrente não tem direito à dedução em análise por não ter integrado no processo de documentação fiscal que entregou (dentro do respectivo prazo legal) por referência ao exercício de 2006 a declaração comprovativa ou prova da apresentação do pedido dessa declaração e não ter demonstrado que efectuou a menção do valor correspondente ao benefício no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao exercício de 2006, já que, conforme decorre expressamente da Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, na redacção à data relevante, as condições para o aproveitamento do benefício fiscal em análise são apenas as que constam do artigo 4º respectivo, onde se exige apenas que o lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos e que o sujeito passivo que pretende beneficiar do regime não seja devedor ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições, ou tenha o seu pagamento devidamente assegurado.

(l) Retirar de um eventual alegado incumprimento de obrigações acessórias e de obrigações contabilísticas a impossibilidade de aproveitamento do benefício seria retirar à realização das despesas elegíveis efectuadas pelo Recorrente no exercício de 2006 (devidamente certificadas pela entidade competente) e ao preenchimento das condições previstas no artigo 4º da Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, na redacção à data relevante, o carácter constitutivo do direito ao benefício que a lei lhes atribui, confirmado pelo artigo 12º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

(m) Traduziria, por outro lado, a violação dos princípios da legalidade e da tipicidade, decorrentes dos artigos 103º e 165º da Constituição da República Portuguesa, ao criar, em matéria de elementos essenciais de um imposto (o IRC), condições de aplicabilidade que o legislador entendeu não exigir.

(n) E, ainda que as obrigações em análise tivessem a natureza constitutiva, o que se concede agora apenas para efeitos de argumentação, ainda assim o Recorrente teria direito ao benefício fiscal invocado, porque tal obrigação de integração da declaração comprovativa ou da prova de apresentação do pedido de emissão da declaração tem necessariamente que se reportar ao exercício em que a declaração foi emitida ou a apresentação foi efectuada.

(o) E se tais factos se verificaram em exercício ou exercícios posteriores àquele em que as despesas elegíveis foram efectuadas, é necessariamente por referência a esse ou esses exercícios que o respectivo cumprimento tem que ser aferido.

(p) De outra forma, estar-se-ia a estabelecer um prazo para a apresentação do pedido de certificação e da certificação, que teriam que ser prévias ao prazo limite para entrega do processo de documentação fiscal. Ora, o legislador da Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, não estabelecera, à data relevante, qualquer prazo neste âmbito.

(q) Por outro lado, o Recorrente juntou ao processo de documentação fiscal de 2008, 2009 e 2010 a informação relevante a propósito da apresentação, em 16 de Setembro de 2008, do pedido de certificação, não tendo efectuado a menção no anexo ao balanço e à demonstração de resultados de 2006 relativa “*ao imposto que deix[ou] de ser pago em resultado da dedução*”, porque nenhum imposto tinha deixado de ser pago relativamente ao mesmo exercício à data da respectiva apresentação, nem aliás, e em rigor, à presente data, pelo que nenhuma menção no relatório e contas do Recorrente é ainda exigível nos termos da norma em análise.

(r) Em conformidade, ainda que fosse de considerar que o cumprimento das obrigações previstas nos artigos 6º e 7º da Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, tinha natureza constitutiva, o que se concede agora apenas para efeitos de argumentação, ainda assim o Recorrente teria direito ao incentivo fiscal invocado, porque tais obrigações acessórias e obrigações contabilísticas foram pontualmente cumpridas.

(s) Em conformidade, as liquidações de IRC relativas ao exercício de 2006 nº 2009 8310017579 e nº 2010 8310005632, são ilegais por nelas não ter sido reflectido o incentivo fiscal previsto na Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, no montante de € 1.177.403,32, certificado pela Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial, o que deverá ser reconhecido, com as legais consequências.

Termina pedindo o provimento do recurso, declarando-se, em consequência, as nulidades invocadas e, caso se entenda não existirem tais nulidades, se dê provimento ao recurso, nos termos alegados.

1.3. Por sua vez, a Fazenda Pública alegou e concluiu da forma seguinte:

A. A douta sentença concedeu provimento à impugnação judicial, anulando a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que tinha apreciado as liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios do exercício de 2006, melhor identificadas nos autos em referência, fundamentando a sua decisão na falta de fundamentação do despacho que indeferiu a reclamação graciosa.

B. O Tribunal *a quo* fundamentou a sua decisão de procedência da presente impugnação, invocando, entre outros argumentos, que “...*pela leitura sumária da fundamentação que presidiu ao indeferimento da reclamação ficámos sem saber se dela não se tomou conhecimento por se considerar uma reclamação intempestiva ou, pelo contrário, se afinal se indeferiu o pedido por incumprimento do disposto nos artigos 5º a 7º da Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, ou se foi pelos dois motivos*”.

C. A questão essencial a dirimir no presente recurso prende-se com a decisão da sentença ora recorrida que imputou ao despacho sindicado a falta de fundamentação do mesmo.

D. Ora, como é sabido, o direito à fundamentação dos atos administrativos e tributários que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos é princípio constitucional com assento no art. 268º da CRP e, encontra-se concretizado pelo legislador ordinário no art. 77º da LGT.

E. Por força do n.º 1 do art. 77º da LGT, a fundamentação deve consistir numa exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, acrescentando o n.º 2 do mesmo preceito legal que a fundamentação dos atos tributários de liquidação pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria colectável e do tributo.

F. Por sua vez o art. 125º, n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), acrescenta que equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.

G. No caso concreto, pode-se retirar da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que o indeferimento da mesma estriba-se no facto da dedução ou crédito de imposto previsto na Lei n.º 40/2005 só poder ser concedido caso o sujeito passivo apresente declaração comprovativa de requerimento dirigido à Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I & D Empresarial, ou de prova de pedido de emissão dessa declaração, bem como, a integração dessa documentação no processo de documentação fiscal do sujeito passivo a que se refere o art. 121º do CIRC e que a contabilidade evidencie o imposto que deixará de ser pago em resultado dessa dedução pretendida.

H. Perante esta decisão, o ora impugnante apresenta argumentação no sentido de que o órgão decisor indeferiu a sua pretensão com base em razões meramente acessórias e de obrigações contabilísticas, defendendo que o não cumprimento de tais obrigações poderiam traduzir-se, apenas, na aplicação de uma contra-ordenação mas nunca, na preclusão do aproveitamento do benefício fiscal em análise, expendendo abundante argumentação em seu abono.

I. Do que acima fica dito, conjugado com toda a argumentação expendida na douta petição inicial, fica perfeitamente claro que o ora impugnante percebeu de forma clara todo o percurso fundamentador da decisão ora sindicada pois, se não o tivesse percebido, a sua argumentação não seria do teor que foi apresentada.

J. No caso em análise, entende a FP que os fundamentos invocados na decisão ora sindicada não são obscuros, contraditórios nem insuficientes, pois esclareceram concretamente a motivação do ato decisório, motivo pelo qual ocorreu erro de julgamento, devendo a sentença ser revogada e substituída por outra que considere improcedente o vício apontado, devendo os autos baixar novamente à 1ª Instância para a apreciação dos restantes vícios invocados

Termina pedindo o provimento do recurso e a consequente revogação da sentença recorrida.

1.4. Nenhum dos recorrentes, enquanto também recorridos, apresentou contra-alegações.

1.5. A Mma. Juíza proferiu despacho (fls. 172) sustentando que não se verifica a invocada nulidade da sentença.

1.6. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«**FUNDAMENTAÇÃO**

Recurso de A....., SA

1. A apreciação dos vícios que conduzam à anulação do acto impugnado é feita segundo a ordem indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade ou, na sua falta, pela ordem que determine, segundo o prudente arbítrio do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos (art. 124º n.ºs 1 e 2 als. a) e b) CPPT)

A melhor interpretação da norma constante do art. 124º n.º 2 al. a) CPPT aponta no sentido de que a regra de que o reconhecimento de um vício prejudica o conhecimento dos *restantes só se pode justificar quando o reconhecimento da existência de um vício impeça definitivamente a renovação do acto, pois, se esta for possível em face do vício reconhecido, será necessário apreciar os restantes, uma vez que o conhecimento destes poderá levar à anulação com base num vício que impeça tal renovação* (Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume II p. 340).

2. No caso concreto a recorrente imputou ao acto impugnado dois vícios:

- vício de violação de lei, por erro de inaplicação do benefício fiscal constante do art. 4º Lei n.º 40/2005, 3 agosto (incentivo fiscal resultante de despesas com investigação e desenvolvimento);
- vício de forma, por falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

A sentença recorrida apreciou apenas o vício de forma e omitiu pronúncia sobre o vício de violação de lei; não obstante da sua apreciação resultar mais estável e eficaz tutela do interesse do recorrente, se considerarmos que a administração tributária poderá proferir novo acto de indeferimento com di-

versa fundamentação (igualmente lesivo do interesse do recorrente), expurgada do vício de forma que inquinava o acto anulado.

3. Neste contexto a sentença impugnada:

a) não enferma de nulidade por omissão de pronúncia, porque na economia da sua fundamentação jurídica a procedência do vício apreciado prejudicou a apreciação do vício de violação de lei (o que é correcto, embora com postergação da tutela mais eficaz do interesse ofendido do recorrente).

b) enferma de erro de interpretação da norma constante do art. 124º nº 2 al. b) último segmento CPPT.

No sentido propugnado acórdão STA-SCT 6.07.2011 processo nº 355/11.

Agindo na qualidade de tribunal de revista o STA-SCT não pode substituir-se ao tribunal recorrido no conhecimento da questão indevidamente prejudicada pelo conhecimento da questão do vício de forma (arts. 665º nº 2 e 679º CPC vigente;/art. 281º CPPT/art. 4º n.ºs 1 al. a) DL nº 303/2007, 24 agosto/art. 2º al. e) CPPT).

Recurso da Fazenda Pública

O recurso foi interposto com fundamento em discordância com a decisão constante da sentença, anulatória da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por falta de fundamentação legalmente relevante.

O conhecimento do recurso fica prejudicado, por perda de objecto, em consequência do provimento do recurso interposto pelo sujeito passivo, determinante da anulação da sentença recorrida (com erradicação da ordem jurídica), e da sua substituição por outra que proceda ao conhecimento dos vícios imputados à decisão administrativa, segundo a ordem prescrita pelo tribunal de recurso.

CONCLUSÃO

O recurso interposto pelo sujeito passivo merece provimento.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

a) A impugnante foi notificada das demonstrações de liquidação adicional nº 2009 8310017579 e nº 2010 8310005632, com datas de 21/10/2009 e 18/10/2010, relativas ao exercício de 2006, das quais resultaram montantes a pagar de € 110.508.396,77 e € 110.663.112,01, respectivamente (cf. fls. 19 e 20 dos autos).

b) As referidas liquidações tiveram a sua génese em inspecções levadas a efeito à impugnante onde se conclui por correcções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável, sem recurso a métodos indirectos (cf. fls. 22 e 23 dos autos).

c) Por força das correcções operadas pelas liquidações referidas em a), a matéria colectável relativa ao exercício de 2006 cifrou-se em € 375.661.183,63, a que corresponde uma colecta de IRC de € 93.915.295,90 (cf. fls. 20 dos autos).

d) As liquidações supra referidas encontram-se impugnadas nos processos de impugnação judicial n.ºs 2692/10.3BEPRT e 3693/10.7BEPRT, que correm termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

e) Com data de 27/10/2010, a impugnante recebeu um ofício da Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial, na qual é certificada a realização de actividades de investigação e desenvolvimento elegíveis para efeitos do incentivo fiscal previsto na Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto (cf. fls. 25/26 dos autos).

f) Conforme “*Declaração (2ª Via)*” emitida em 01/10/2010, pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior – Comissão Certificadora, para os Incentivos à I&D Empresarial, as actividades certificadas deram origem a um crédito de fiscal a favor da impugnante, reportado ao exercício de 2006, no montante de €1.177.403,32 (cf. fls. 27 dos autos).

g) Na sequência do ofício referido em d) e da declaração referida em e), a impugnante dirigiu, em 11/02/2011, ao Director dos Serviços de Inspecção Tributária uma reclamação “(...) *contra as liquidações adicionais de imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC) relativas ao exercício de 2006*” onde, sinteticamente, solicitava “(...) *a correcção das liquidações de IRC relativas ao exercício de 2006 por forma a reflectir a certificação do incentivo fiscal previsto no art. 4º da Lei nº 40/2005, de 3 de Agosto, no montante de € 1.177.403,32. Mais solicitava que se, na sequência do transito em julgado das impugnações (...), tal não seja passível por insuficiência da colecta, a dedução seja efectuada nos exercicios seguintes, até ao exercício de 2012, inclusive*” (cf. fls. 3 a 6 do processo administrativo apenso aos autos, doravante, apenas, PA).

h) A reclamação graciosa apresentada pela impugnante foi indeferida por despacho do Director de Serviços – Dr. B....., de 27/12/2011, que recaiu sobre a informação nº 258-JT/2011, de

06/12/2011, decisão que foi notificada ao impugnante através do ofício de 29/12/2011, com o seguinte teor (cf. fls. 29 a 39 dos autos):



DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA (DSIT)

INFORMAÇÃO

1. SÍNTESE

1.1. Matéria indeferida

IDENTIFICAÇÃO DO QUESITO			
N.º 1	PERÍODO	MATÉRIA RECLAMADA	VALOR
(Pta.1 a127R)	2008	Incentivo Fiscal previsto no n.º da Lei n.º 40/2005 de 03/08/SIFIDE e subsequente dedução à colecta nos termos do art.º90.º CIRC. Não aceite, por a petição não poder ser considerada como RECLAMAÇÃO (ART.º 89.º e ss. do CPPT) e falta de cumprimento dos pressupostos da Lei n.º 40/2005 de 03/08.	€1.177.403,32

2. IDENTIFICAÇÃO DO PROCESSO

2.1. O sujeito passivo identificado, vem, nos termos do disposto no art.º 70.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) apresentar reclamação graciosa das liquidações adicionais de IRC n.º 2009 8310017579 e 2010 8310005632, donde resultou uma matéria colectável de €375.661.183,63 e a que corresponde uma colecta de €93.915.295,90 ⁽¹⁾. Face a Reclamante ter recepcionado em 02/11/2010 o ofício de 27/10/2010 da Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial, na qual certifica a realização de actividades de investigação e desenvolvimento elegíveis para efeitos do incentivo fiscal previsto na Lei n.º 40/2005, de 03 de Agosto, entende que pelo enquadramento as actividades certificadas deram origem a um crédito de imposto de €1.777.403,32, que teria repercussão naqueles actos tributários.

2.2. No sentido de ser prestada a presente informação foi emitido o Despacho DI201101555 de 2011/10/24 proferido pelo Sr. Director da D.S.I.T.

3. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS.

3.1.A reclamação graciosa em análise foi impetrada, segundo decorre da explanação, relativamente aos actos tributários das liquidações de IRC n.º 2009 8310017579, de 2009/10/21 e n.º 2010 8310005632 de 2010/10/18, que só à

¹ Que foram impugnadas a 17/09/2010 e a 22/12/2010, e que correm no TAFPorto com os n.ºs, 2692/10,3 BEPRT e 3693/10,7 BEPRT

posteriori em 2010/11/02 e muito após a entrega da MOD.22 /2006 a 2007/05/31 recebeu o ofício de 27/10/2011 da "Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial" com a respectiva certidão, que certifica a concretização de "actividades de investigação e desenvolvimento" contempladas no incentivo fiscal previsto na Lei n.º 40/2005 de 03/05.

Contudo porém, como a Reclamante reitera que só em 2011/11/02 recebeu o ofício de 2010/10/27 da "Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial" e a Reclamação foi apresentada em 2011/02/22 fora do prazo de 120 dias contados a partir o limite de pagamento das liquidações supra, que era 2009/12/07 (cf. Nota de Cobrança /demonstração de Compensação/Anexo-1), a mesma só poderia ser aceite nos termos do art.º 70.º/4 do CPPT, caso reunisse condições objectivas para beneficiar desse articulado.

3.2. O sujeito passivo é parte legítima neste processo ao abrigo do artigo 9.º n.º1 do CPPT.

3.3. O requerimento da reclamação graciosa poderia ser eventualmente considerado tempestivo, não por ter sido apresentado 2011/02/22 dentro do prazo de 120 dias contados a partir do dia seguinte ao limite de pagamento em 2009/12/07, por o mesmo há muito ter precludido, mas sim nos termos do art.º 70.º/4 do CPPT, quando teve conhecimento do «documento superveniente» com data de 2011/11/02 e apresentou Reclamação a 2011/02/22 dentro do prazo prescrito nos art.ºs 70.º/1 e 4 e 102.º, n.º1 al. a), ambos do CPPT, se reunisse condições para tal. Entretanto não se pode ignorar os pressupostos para a obtenção do BF, que se encontram previstos na Lei n.º 40/2005 de 03/08 nomeadamente nos art.ºs 4.º, 5.º, 6.º e 7.º.

4. ANÁLISE DA RECLAMAÇÃO

4.1. Quesito n.º1

4.1.1. Descrição da correcção (factos e enquadramento tributário)

1. Quanto à questão dirimida como não resulta de qualquer correcção da MOD.22/2006 ou de outro facto, que a AF tenha tido conhecimento posteriormente à entrega da declaração Mod.22, em termos de factos e

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA (DSIT)

enquadramento tributário, nada há a acrescentar acerca da aceitação ou não aceitação do Benefício Fiscal (SIFIDE/€1.177.403,32) pretendido, em sede da acção inspectiva ao exercício de 2006, directamente correlacionada com a pretensão manifestada.

2. Acrescente-se, que no Relatório de Inspeção Tributária/RIT as correcções que se circunscreveram em 1.2. Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção → 1.2.2.1/IRC-2006/ 1.2.2.1.1 Correcções ao lucro tributável e → 1.2.2.1.2 Correcções ao cálculo do imposto no (fls.19/140 a 30/140), que originaram as liquidações adicionais n.ºs 2009 8310017579 e 2010 831000563, nada consta acerca dos "incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento (I&D) empresariais, SIFIDE", que se encontram consignados na Lei n.º 40/2005 de 03/08.

3. Nomeadamente na parte respeitante directamente ao cálculo do imposto tratado a pt.1.2.2.1.2.1, temos uma correcção de tributação autónoma a favor do Estado de €33.947,92 (art.º 81.º n.ºs 10 e 2 do CIRC e art.º 33.º do EBF) e no pt.1.2.2.1.2.2 uma tributação autónoma a favor do sujeito passivo/ €2.740,95 - viaturas ligeiras de passageiros (art.º 81.º/3 do CIRC), nada é referenciado acerca do incentivo pretendido.

4.1.2. Alegações sucintas do contribuinte ora reclamante

4. O Reclamante foi notificado das liquidações adicionais de IRC n.º 2009 8310017579 e 2010 8310005632, relativas ao exercício de 2006. (².)

5. As liquidações adicionais supramencionadas têm a sua origem em inspecções de que o Reclamante foi objecto, efectuadas pela Direcção de Serviços de Inspeção Tributária. (³)

6. Decorrente da notificação daquelas liquidações, foi o Reclamante notificado das liquidações adicionais agora contestadas, liquidações estas que impugnou em 17 de Setembro de 2010 (liquidação n.º 2009 8310017579) e em 22 de Dezembro de 2010 (liquidação n.º 2010 83 10017579) argumentando no sentido da respectiva ilegalidade. Sublinha que as respectivas impugnações

² Doc.1/R

³ Doc.2/R

correm os seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto com os números, respectivamente, 2682/10.3 BEPRT e 3693/10.7 BEPRT.

7. Atento às correcções que se reflectem nas liquidações contestadas, a matéria colectável do Reclamante relativa ao exercício de 2006 ascende actualmente a € 375 661 183,63, a que corresponde uma colecta de IRC de € 93 915 295,90

8. Reitera (pt.5/R) ainda que, "tais valores decorrem do declarado pelo Reclamante para efeitos da autoliquidação de IRC de 2006, da liquidação n.º 2009 8310017579 e da liquidação n.º 2010 8310005632".

9. E de que posteriormente, em 2 de Novembro de 2010, recebeu o ofício de 27 de Outubro de 2010 da "Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial", tendo juntado a certidão na qual é certificada a realização, de «actividades de investigação e desenvolvimento» elegíveis para efeitos do incentivo fiscal previsto na Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto. Pelo que, "as actividades certificadas nestes termos deram origem a um crédito de imposto reportado ao exercício de 2006 no montante de € 1.177. 403,32". (4)

10. Suscita que, nos termos do art.º 4.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, tem direito à dedução, à colecta de IRC por referência ao exercício de 2006 nos termos do art.º 90.º do Código deste imposto, à dedução do valor referenciado.

11. E que a mesma se encontra consignada n.º 2 do art.º 4.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, ao exercício em que as «despesas elegíveis foram efectuada». Sublinha também, que se por insuficiência de colecta tal dedução não poder ser efectivada no exercício em questão, "poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato". (5)

12. De todo o elencado reitera que as liquidações contestadas deverão ser corrigidas mediante a dedução à colecta de IRC do montante de €1 177 403,32, com os inerentes efeitos em sede de acto tributário.

13. Admite e suscita também de que se, decorrente do trânsito em julgado das impugnações no sentido favorável às suas pretensões, a dedução em

⁴ Doc.3/R

⁵ art.º 4.º da Lei n.º 40/2005 de 03/08

análise não poder ser operada ao exercício de 2006, por insuficiência de colecta, deverá sê-lo nos exercícios seguintes, até ao exercício de 2012. (6)

14. Remata também, que entende que a reclamação constitui a via adequada para fazer reflectir na ordem jurídica a «certificação» antes mencionada, que o constituiu no direito à dedução em análise.

Tratar-se-á portanto, de corrigir a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2006, que na ordem jurídica corresponde actualmente às liquidações n.º 2009 8310017579 e 2010 8310005632, e ou «às liquidações de exercícios subsequentes» na medida em que «a colecta apurada no ano em causa não seja suficiente».

15. Contudo porém, reserva que se não for este o procedimento apropriado, de dirimir a matéria factual, que a AF o convolve no "meio adequado", trazendo para tal à colação o art.º 52.º do CPPT.

4.1.3. Aprciaçãoção

16. Importa referenciar que a declaração Mod.22 de IRC/2006 foi recepcionada a 2007/05/31, onde no Q.09/302/Lucro tributável→255.328.223,76 e de Matéria Colectável/Q.10/311→0,00. No Q.10-Cálculo do Imposto/355/Benefícios Fiscais→0,00.

17. Acarreta destacar o que está consignado na Lei n.º 40/2005 de 03/08, que regulamenta o sistema o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento (I&D) empresarial, SIFIDE, nomeadamente:

- art.º 5.º/ Condições - "Apenas poderão beneficiar da dedução a que se refere o art.º 4.º os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- a) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;
- b) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado;

- art.º 6.º/ Obrigações acessórias - "A dedução a que se refere o art.º 4.º *deve ser justificada por declaração comprovativa, a requerer pelas entidades.

⁶ Cf. art.º 4.º/3 da Lei n.º 40/2005 de 03/08

interessadas, ou de **prova da apresentação do pedido dessa declaração, de que as actividades exercidas ou a exercer correspondem efectivamente a acções de investigação ou desenvolvimento, dos respectivos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes, emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, a integrar no processo de documentação fiscal do sujeito passivo a que se refere o art.º 121.º do CIRC.

18. Assim sendo, é de sublinhar que a declaração Mod.22/RC/2006 foi entregue em 2007/05/31, e que só em 2011/2/22 foi junto ao processo (cf.Doc.3) a certidão, emitida pela "Comissão certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial", que certificou a realização pela Reclamante de actividades de investigação e desenvolvimento elegíveis para efeitos fiscais na previsão da Lei n.º 40/2005 de 03/08.

19. De notar que estamos perante uma reapreciação de um "dossier" por parte da "Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial" (7) relativamente ao benefício fiscal do SIFIDE, que como consta na comunicação de 2010/11/27 enviada a A..., SA, que numa 1ª fase apresentou a candidatura com referência «120060403» ao Sistema de Incentivos Fiscais em I&D Empresarial" relativa a 2006, de 43 projectos dos quais alguns não foram aceites, razão pela qual foram reapreciados face a exposição de A...,SA de 2010/05/24.

20. Destarte, entendeu a "Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à ID Empresarial" face à nova exposição de A... , SA de 2010/05/24, como consta na comunicação enviada a A..., SA, de que dos projectos «A - Projectos em cuja génese não foram identificados objectivos claros de I&D», uma parte foi aceite a sua elegibilidade, enquanto relativamente aos projectos "Voto Electrónico"-ADD200500763 e "Crédito Imobiliário" - "Carga Administrativa e Temporal"- ADD200600298+ADD200600300 não existia informação complementar que justificasse alterar a recomendação de não elegibilidade.

⁷ Entidade nomeada pelo Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, de acordo com art.º 6.º da Lei n.º 40/2005 de 03/08"

21. Com data de 2010/10/01 foi emitida para a reapreciação apresentada por A... SA uma "Declaração (2.ª VIA)", na qual se atribuía um crédito fiscal à empresa de 1.177.403,32, determinado em consonância com o art.º 4.º/1 e suas alíneas a) $\rightarrow 2.137.016,60 \times 20\% = 427.403,32$ e b) $2.137.016,61 - 7.737,43 = 2.129.279,18 \times 50\% = 1.064.639,59$, até ao limite de 750.000,00, da Lei n.º 40/2005 de 03/08. Assim sendo, dada a restrição da al. b) do art.º 4.º/1 temos a composição do montante determinado como crédito fiscal. $\rightarrow 427.403,32 + 750.000,00 = 1.177.403,32$.

4.1.4. Conclusão

22. Reitera-se primeiro que tudo, que somos do entendimento que a petição apresentada não reúne as condições (cf. pts. 3.1 e 3.3 supra) para ser considerada uma Reclamação tempestiva, relativamente aos actos tributários das liquidações de IRC n.º 2009 8310017579, de 2009/10/21 e n.º 2010 8310005632 de 2010/10/18, aliás como se poderá inferir, face ao alvitre (pt.11/R), "O Reclamante considera que a presente reclamação constitui a via adequada para fazer reflectir na ordem jurídica a certificação antes mencionada, que o constituiu no direito à dedução em análise..." e (pt.12/R) "...o presente procedimento seja convolado no meio adequado, o que se requer nos termos do disposto no art.º 12.º do CPPT, verificados que estão os pressupostos procedimentais necessários."

23. Para além disso, a dedução a que se refere o art.º 4.º da Lei n.º 40/2005 de 03/08, obriga a que como consignado no art.º 6.º, "declaração comprovativa, a requerer pelas entidades interessadas, ou de prova de apresentação do pedido de emissão dessa declaração", e que deve "integrar o processo de documentação fiscal do sujeito passivo a que se refere o art.º 121.º do CIRC." O n.º 2 do art.º 6.º obriga o cumprimento da alínea b) do art.º 5.º e nada consta sobre o mesmo.

No mínimo todos estes pressupostos deviam ter sido cumpridos atempadamente e constar no processo fiscal "IRC/2006, e não como agora se pretende carrear ao processo uma "Decisão" à posteriori, sobre um recurso de 2010/05/24 do A..., SA à "Decisão" da Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial".

Também no seu art.º 7.º /Obrigações Contabilísticas estipula que, " A contabilidade do sujeitos passivos de IRC beneficiários do regime previsto na presente lei dará expressão ao imposto que deixe de ser pago em resultado a da dedução a que se refere o art.º 4.º mediante menção do valor correspondente no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao exercício em que se efectua a dedução", pressuposto que também não foi demonstrado.

5. Conclusão

Faca a todo o exposto, propõe-se o indeferimento do pedido, analisados que foram os fundamentos invocados na petição e demais documentos constantes dos presentes autos de reclamação.

6. Exercício do Direito de Audição

24. Realizada a devida instrução do processo de reclamação e apreciada a matéria controvertida, foi elaborada a devida informação de "projecto de decisão", nos termos que antecederam, que mereceu despacho de indeferimento do Sr. Director da DSIT de 2011/11/28.

25. O mesmo projecto de decisão foi notificado à ora reclamante através do Offício n.º 3705 de 2011/11/28 enviado sob registo, que foi recepcionado a 2011/11/30 (*) para efeitos de se assim entendendo, exercer por escrito, no prazo de 8 dias, o direito de audição prévia previsto no artigo 60.º n.º 1 alínea b) da Lei Geral Tributária (LGT), dando-se assim cumprimento ao disposto no n.º 5 do preceito legal atrás citado, que daria como "terminus" do exercício de A. Prévía a 2011/12/09.

26. Na ausência do exercício de "Audição Prévía" sobre o "Projecto de Decisão do deferimento parcial da Reclamação" propõe-se a convocação do mesmo em definitivo - indeferimento do pedido, analisados que foram os factos e fundamentos invocados na petição e demais documentos) constantes dos presentes autos de reclamação.

* Pesquisa de Objectos/CTT - RM7261 7316 3PT 2011/11/30, entregue às 8,30h



DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA (DSIT)

No entanto, submete-se à consideração de V. Exa. que superiormente decidirá.

Junta: Anexo n.º 1 (c/8 fls)

DSIT, 2011/12/06

À Consideração Superior

O Técnico Economista Assessor Principal (TEAP)

i) Inconformado com a decisão de indeferimento, o impugnante apresentou, em 13/01/2012, a presente impugnação (cf. fls. 2 dos autos).

3.1. Enunciando que as questões a decidir se prendem com a apreciação de alegados vícios de falta de fundamentação e violação de lei, relativamente ao indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela impugnante contra as liquidações adicionais de IRC do ano de 2006, por forma a reflectir a certificação do incentivo fiscal previsto no art. 4º da Lei nº 40/2005, de 3/8, no montante de 1.177.403,32 Euros e a sua dedução nos exercícios posteriores, até ao exercício de 2012, inclusive, se na sequência do trânsito em julgado das impugnações apresentadas contra as ditas liquidações, tal não for possível por insuficiência de colecta, a sentença recorrida, depois de explicitar as normas legais que teve por aplicáveis, nomeadamente as decorrentes dos arts. 4º e ss. da Lei nº 40/2005, de 3/8, logo passou de imediato à apreciação do alegado vício de falta de fundamentação imputado à decisão da reclamação graciosa.

E quer apelando, por um lado, ao disposto nos arts. 124º do CPA e 77º da LGT, quer procedendo a concreta análise da informação que suportou a decisão da reclamação graciosa, concluiu que, apesar de a AT aí não questionar que esteja cumprido o disposto no art. 4º da dita Lei nº 40/2005, de 3/8 nem que a impugnante haja sido reconhecido um crédito de imposto no montante de 1.177.403,32 Euros, no entanto, da fundamentação que presidiu ao indeferimento da falada reclamação graciosa fica-se sem saber (i) se a mesma não foi apreciada por se considerar que era intempestiva ou, pelo contrário, (ii) se indeferiu o pedido por se considerar ter havido incumprimento no disposto nos art. 5º a 7º daquela citada Lei, ou, ainda, (iii) se a reclamação foi indeferida por ambos os motivos.

Verifica-se, assim, a falta de fundamentação formal, que tem como consequência a anulação do acto, sem prejuízo de este poder ainda ser renovado sem tal vício.

E mais considerou a sentença recorrida que esse vício de falta de fundamentação (nomeadamente a circunstância de a informação que está na base da decisão da reclamação graciosa conter fundamentação sólida de modo a permitir descortinar as razões que levaram a AT a indeferir a reclamação) impede o conhecimento do vício de fundo de ilegalidade imputável às liquidações também impugnadas pois que não se percebe qual a base legal e factual que terá levado ao indeferimento da reclamação.

E apesar de a impugnante ter, ainda assim, deduzido a presente impugnação, tal não significa que tenha compreendido o acto, sendo que da sua alegação decorre precisamente que apenas supõe que a reclamação tenha sido indeferida ou por ser intempestiva ou por incumprimento do disposto nos art.s 5º a 7º da supra mencionada Lei.

3.2. Do assim decidido recorrem quer a impugnante A....., S.A, quer a Fazenda Pública.

A primeira porque entende que a sentença é nula, por omissão de pronúncia e também enferma de erro de julgamento de direito por violação de lei no que respeita aos pressupostos de facto e de direito das liquidações adicionais impugnadas mediatemente.

A segunda (Fazenda Pública) porque entende que a sentença sofre de erro de julgamento quanto à decidida falta de fundamentação do impugnado (objecto imediato da impugnação) despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

Saber se ocorrem aquela invocada nulidade da sentença e tais erros de julgamento são, portanto, as questões a decidir.

4. RECURSO INTERPOSTO PELO A....., S.A.

4.1. O A....., S.A. alega, desde logo (cfr. Conclusões D-J), que a sentença é nula por ter omitido pronúncia sobre a questão do também invocado vício de violação de lei *stricto sensu* imputado às liquidações, sobre o qual o Tribunal *a quo* estava obrigada a pronunciar-se, tanto mais que se trata de um vício de fundo (o que significa que até se lhe impunha que dele conhecesse em primeiro lugar, face ao disposto no n.º 2 do art. 124.º do CPPT, por ser ele que, a verificar-se, determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses da impugnante) e sendo que tal apreciação, ao invés do que a sentença recorrida conclui, nem é despicienda nem ficou impossibilitada pela apreciação da questão relativa à falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação (objecto imediato da impugnação), dado que o Tribunal dispunha de todos os elementos para apreciar a (i)legalidade das liquidações (objecto mediato da impugnação) e a também pedida anulação dessas mesmas liquidações de IRC — relativas ao exercício de 2006 (n.º 2009 8310017579 e n.º 2010 8310005632).

Vejamos.

Prevista no art. 125.º do CPPT e na al. d) do n.º 1 do art. 615.º do CPC (anterior art. 668.º), a nulidade da sentença por omissão de pronúncia está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 608.º (anterior art. 660.º) deste último diploma: o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso, não se questiona que o vício de violação de lei imputado às liquidações impugnadas se substancie numa verdadeira «questão» a decidir: o que a recorrente discute é que o respectivo conhecimento haja sido considerado prejudicado face à apreciação do também invocado vício de forma da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Ora, não há omissão de pronúncia quando a sentença não se pronuncia sobre questões cuja decisão tenha sido julgada prejudicada pela solução dada a outras (n.º 2 do art. 608.º do CPC): se o tribunal entender que o conhecimento de uma questão está prejudicado e o declara expressamente, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse não conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Não ocorre, portanto, a invocada nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

4.2. Mas, invocando, embora, nulidade da sentença, a recorrente também imputa à decisão a errada interpretação do disposto no art. 124.º do CPPT.

No seu entendimento (cfr. Conclusões A-E e J-S), tendo invocado cumulativamente (e não em qualquer relação de subsidiariedade) os vícios de falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação (objecto imediato da impugnação) e de violação de lei *stricto sensu* das liquidações adicionais (objecto mediato da impugnação) — cfr. a parte final (Conclusões) da Petição Inicial da impugnação — então, porque o vício de falta de fundamentação da decisão do indeferimento da reclamação reconhecido na sentença apenas tem como consequência a anulação daquela decisão e não a anulação das ditas liquidações adicionais, o Tribunal deveria ter conhecido em primeiro lugar do vício de violação de lei *stricto sensu*, cuja eventual procedência determinaria uma mais eficaz tutela dos interesses da recorrente, e não o de falta de fundamentação.

Vejamos.

O art. 124.º do CPPT determina o seguinte:

«1. Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2. Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.»

Assim, a apreciação dos vícios que conduzam à anulação do acto impugnado é feita, portanto, segundo a ordem indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade ou, na sua falta, pela ordem que determine, segundo o prudente arbítrio do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

E a melhor interpretação da norma constante deste normativo (n.º 2 do art. 124.º do CPPT) aponta no sentido de que a regra de que o reconhecimento de um vício prejudica o conhecimento dos restantes só se pode justificar quando o reconhecimento da existência de um deles impeça definitivamente a renovação do acto, pois, se esta for possível em face do vício reconhecido, será necessário apreciar os restantes, uma vez que o conhecimento destes poderá levar à anulação com base num vício que impeça tal renovação.

Na verdade, como refere o Cons. Jorge de Sousa ⁽¹⁾ o entendimento de que o reconhecimento da existência de um vício leva a considerar prejudicado o conhecimento dos restantes «*só se pode justificar quando o reconhecimento da existência de um vício impeça definitivamente a renovação do acto, pois,*

se esta for possível em face do vício reconhecido, será necessário apreciar os restantes, uma vez que o conhecimento destes poderá levar à anulação com base num vício que impeça tal renovação.»

Ou seja, a orientação contida no n.º 1 do próprio art. 124.º do CPPT, apontando para o conhecimento prioritário dos vícios susceptíveis de determinar inexistência ou nulidade do acto impugnado e, só depois, dos vícios geradores de anulabilidade, e a ordem de conhecimento que lhe subjaz, porventura viabilizadora de dispensa de conhecimento de outros vícios, só pode justificar-se quando o conhecimento de um vício impeça definitivamente a renovação do acto, pois, se esta for possível em face do vício reconhecido, será necessário apreciar os restantes, uma vez que o conhecimento destes poderá levar à anulação com base num vício que impeça tal renovação.

E também a jurisprudência desta Secção do STA tem acentuado que deve conhecer-se em primeiro lugar dos vícios de violação de lei (*stricto sensu*), salvo nos casos em que não possa apreender-se o conteúdo do acto, nomeadamente no caso de falta de fundamentação - cfr., entre outros, os acs. desta Secção do STA, de 22/9/1994, proc. n.º 32.702; de 7/2/1996, proc. n.º 15.887; de 23/4/1997, proc. n.º 35.367; de 22/3/2006, proc. n.º 0916/04; de 24/1/2007, proc. n.º 0939/06; de 18/9/2008, proc. n.º 0437/2008; de 7/12/2010, proc. n.º 0569/10; de 6/7/2011, proc. n.º 355/2011; e de 7/9/2011, proc. n.º 023/11.

Ora, no caso vertente, embora a impugnante tenha invocado quer a ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, por vício de falta de fundamentação, quer a ilegalidade das liquidações adicionais a que tal reclamação se reporta, por violação de lei (erro nos pressupostos de facto e de direito das liquidações, por não ter havido aplicação do benefício fiscal constante do art. 4.º Lei n.º 40/2005, de 3/8 — incentivo fiscal resultante de despesas com investigação e desenvolvimento), a sentença conheceu apenas daquele primeiro vício, apesar de a eventual procedência do vício de violação de lei propiciar ao interessado tutela mais estável e eficaz, uma vez que, em geral, impede a renovação do acto. E a justificação no sentido de que, face a tal falta de fundamentação, ficou prejudicado o conhecimento do vício de violação de lei por não se perceber a base legal e factual que terá levado ao indeferimento da reclamação, parece olvidar que este vício interessa apenas ao objecto imediato da impugnação, enquanto que a alegada violação de lei interessa ao objecto mediato (as liquidações *stricto sensu*) e que, assim, a falada falta de fundamentação não obstará, no caso, à apreciação da (i)legalidade destas.

Em suma, a sentença recorrida

a) Não enferma de nulidade por omissão de pronúncia, porque na economia da sua fundamentação jurídica a procedência do vício apreciado prejudicou a apreciação do vício de violação de lei (e apesar de esta solução poder postergar tutela mais eficaz do interesse ofendido da recorrente, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia essa não apreciação, mas não nulidade por omissão de pronúncia).

b) Enferma de erro de interpretação da norma constante da al. b) do n.º 2 do art. 124.º do CPPT.

Porém, agindo na qualidade de tribunal de revista, o STA não pode substituir-se ao tribunal recorrido no conhecimento da questão cuja apreciação indevidamente se teve como prejudicada pelo conhecimento da questão do vício de forma (n.º 2 do art. 665.º e art. 679.º do actual CPC - correspondentes aos anteriores arts. 715.º e 726.º - subsidiariamente aplicáveis).

Procederá, portanto, nesta base, o recurso interposto pela recorrente A....., S.A.,

5. RECURSO INTERPOSTO PELA RECORRENTE FAZENDA PÚBLICA

5.1. Como flui das Conclusões das respectivas alegações a Fazenda Pública discorda da decisão recorrida, alegando, no essencial, que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa está fundamentada de acordo com as exigências legais, pois que dela se pode retirar que o indeferimento se estriba no facto de a dedução ou crédito de imposto previsto na Lei n.º 40/2005 só poder ser concedido caso o sujeito passivo apresente declaração comprovativa de requerimento dirigido à Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial, ou de prova de pedido de emissão dessa declaração, bem como, a integração dessa documentação no processo de documentação fiscal do sujeito passivo a que se refere o art. 121.º do CIRC e que a contabilidade evidencie o imposto que deixará de ser pago em resultado dessa dedução pretendida, sendo que, perante esta decisão e de toda a argumentação expendida na petição inicial da impugnação fica perfeitamente claro que a impugnante percebeu todo o percurso fundamentador da decisão sindicada.

Pelo que ocorreu erro de julgamento, devendo a sentença ser revogada e substituída por outra que considere improcedente o vício apontado e devendo os autos baixar novamente à 1.ª instância para apreciação dos restantes vícios invocados.

5.2. Ora, apreciando, dir-se-á que, como bem assinala o MP, o conhecimento deste recurso fica prejudicado, por perda de objecto, em consequência do provimento do recurso interposto pela impugnante (sujeito passivo), determinante quer da revogação da sentença recorrida (com erradicação desta da ordem jurídica) quer da sua substituição por outra que proceda ao conhecimento dos vícios imputados à decisão administrativa, segundo a ordem prescrita pelo tribunal de recurso.

E, assim sendo, não se conhece do objecto deste recurso interposto pela Fazenda Pública.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em:

1 - Dando provimento ao recurso interposto pela impugnante A....., S.A., decretar a anulação da sentença recorrida e a baixa do processo à 1ª instância para apreciação dos restantes vícios também imputados ao acto impugnado, se a tal nada mais obstar.

2 - Não conhecer do recurso interposto pela recorrente Fazenda Pública, por a respectiva apreciação se julgar prejudicada, por perda do respectivo objecto, em consequência do provimento do recurso interposto pela impugnante A....., S.A., determinante quer da revogação da sentença recorrida (com erradicação desta da ordem jurídica) quer da sua substituição por outra que proceda ao conhecimento dos vícios imputados à decisão administrativa, segundo a ordem prescrita pelo tribunal de recurso.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, vol. II, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, anotações 17 a 19 ao art. 124º, pp. 340 a 342.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.**Assunto:**

Reforma quanto a custas: dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Sumário:

- I — A imposição da taxa de justiça surge como contrapartida da prestação de um serviço ao particular, face ao princípio do utilizador pagador, terá de ter presente face à natureza da taxa o sentido de correspondência e de equivalência e ainda o princípio da proporcionalidade a que toda a actividade pública está sujeita bem como todo o sistema fiscal cfr artigos 103 e 266/2 da CRP.*
- II — Tendo o legislador fixado o custo do serviço judiciário com base no valor da acção, reconhecendo que em muitos casos tal critério conduzia a que o usuário desses serviços se visse obrigado a suportar uma taxa de justiça de montante manifestamente desproporcionado em relação ao custo do serviço prestado, e à concreta actividade judicial desenvolvida procurou obstar a tal como a CRP lho impunha.*
- III — E como decorre do RCP dando ao juiz o poder de dispensar o pagamento de taxa de justiça, quer de determinadas questões incidentais atípicas, quer nas acções de maior valor, designadamente quando o trabalho exigido ao tribunal e a complexidade das questões a ele submetidas fossem de menor monta.*

Processo n.º 450/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

A folhas 307 dos autos vem a Fazenda Publica requerer a reforma do acórdão de folhas quanto a custas alegando em síntese que o acórdão negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgar a acção procedente.

Face a esta condenação impõe-se o pagamento do remanescente da taxa de justiça devida “ex vi” do disposto no artigo 6º n.º 7 do Regulamento das Custas Processuais.

Todavia o juiz pode atendendo à especificidade da causa designadamente à complexidade e conduta processual das partes dispensar a parte vencida do pagamento do remanescente.

Entende a requerente que neste processo adoptou um comportamento processual irrepreensível, de colaboração com o Tribunal, não praticando actos inúteis ou expedientes de natureza dilatória.

Sucedeu também que neste processo nem sequer foi realizada prova testemunhal.

E relativamente à especificidade técnica da causa a mesma não pode ser considerada complexa e difícil dado o facto de as questões terem sido já objecto de decisão doutros tribunais cujos arestos foram tidos em conta na decisão.

Por tudo o exposto entende que deve ser dispensada do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

E sem conceder invoca a inconstitucionalidade da norma constante dos n.ºs 1, 2 e 7 do artigo 6.º do RCP bem como da alínea c) do artigo 26 e alínea d) do n.º 2 do artigo 25 na parte em que delas resulta que as taxas devidas sejam determinadas em função do valor da acção sem o estabelecimento de qualquer limite máximo quando prevêm sem mais o pagamento de 50% do somatório das taxas de justiça pagas pelas partes para compensação da parte vencedora face às despesas com honorários do mandatário sem que esse valor tenha que ser justificado.

Tal facto viola o princípio do acesso ao direito e aos tribunais e da proporcionalidade.

Notificada a recorrida veio responder a folhas 324 alegando não se verificar a inconstitucionalidade invocada e concretamente quanto ao pedido de dispensa refere que o mesmo deve improceder até porque a requerente em parte alguma invocou a sua dificuldade económica.

Cumpra decidir.

De direito:

Como é sabido todos os processos salvo os que beneficiam de isenção estão sujeitos ao pagamento de custas que são a fonte do financiamento do sistema judicial. Por isso o legislador optou pelo estabelecimento de uma taxa fixada previamente tendo em consideração não só o valor da causa mas também a sua complexidade.

Partindo embora do valor da acção que fixa em princípio o valor económico da pretensão e o proveito o legislador mitigou nas acções de montante superior a € 275 000 o montante da taxa de justiça permitindo a isenção do pagamento da taxa do remanescente ou a sua redução desde que preenchidos os requisitos para tal.

A taxa de justiça refere o número 2 do artigo 529 do CPC corresponde ao montante devido pelo impulso processual de cada interveniente e é fixado em função do valor e complexidade da causa.

E o artigo 530 do CPC estabelece no n.º 1 que a taxa de justiça é apenas paga pela parte que demande na qualidade de autor ou réu, exequente ou executado, requerente ou requerido recorrente e recorrido nos termos do disposto no Regulamento das Custas Processuais.

No mesmo sentido também o artigo 1.º do Regulamento das Custas Processuais que assim prescreve:

«1 — Todos os processos estão sujeitos a custas, nos termos fixados pelo presente Regulamento.

2 — Para efeitos do presente Regulamento, considera-se como processo autónomo cada acção, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem uma tributação própria.»

Por sua vez o n.º 7 do mesmo preceito e diploma legal considera para efeitos da condenação ao pagamento da taxa de justiça de especial complexidade as causas que contenham articulados ou alegações prolixas e as que digam respeito a questões de elevada especialização jurídica especificidade técnica ou importe a análise combinada de questões jurídicas de âmbito muito diverso e bem assim as causas que impliquem a audição de um elevado número de testemunhas, análise de meios de prova complexos ou a realização de várias diligências de produção de prova morosas.

Pelo que há que considerar se neste caso se justifica a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

O artigo 6.º n.º 7 do Regulamento das Custas Processuais que reafirma que a taxa de justiça deve ser fixada nos termos anteriormente referidos estipula que nas causas de valor superior a €275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento”.

Decorre deste preceito que o legislador previu e fixou a taxa de justiça que deve sempre ser paga pelo impulso processual relativamente a todas as causas de valor inferior ou igual a € 275000 mas o montante da taxa correspondente ao valor superior aos € 275000 ficou dependente da verificação de determinados e concretos pressupostos legais, podendo as partes pedir a dispensa desse pagamento e o juiz podendo fazê-lo até oficiosamente.

O artigo 20.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, consagra o princípio do acesso ao direito e aos tribunais e dele decorre que a justiça não pode ser denegada por insuficiência de meios económicos.

A Constituição não consagra contudo a gratuidade do serviço de justiça mas o princípio constitucional que vimos referindo implica que o Estado não pode estabelecer um regime de custas de tal modo gravoso que se torne obstáculo ao proclamado acesso impondo-lhe ainda o dever de criar os meios instrumentais que assegurem a todos a efectivação desse direito.

Nestes sentido J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, na Constituição da República Portuguesa Anotada, 1.º vol., Coimbra, 1984, p. 182. e entre outros o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 467/91 in DR II Série de 2 de Abril de 1992.

A imposição assim da taxa de justiça surgindo como contrapartida da prestação de um serviço ao particular, face ao princípio do utilizador pagador, terá de ter presente face à natureza da taxa o sentido de correspondência e de equivalência e ainda o princípio da proporcionalidade a que toda a actividade pública está sujeita bem como todo o sistema fiscal cfr artigos 103 e 266/2 da CRP.

E tendo em conta este princípio de proporcionalidade que enforma todo o nosso sistema tributário não é pelo facto de o utilizador pagador ter meios económicos suficientes ou mesmo considerados elevados que por tal motivo ficará desde logo obrigado a pagar o remanescente da taxa de justiça devida.

Tendo o legislador fixado o custo do serviço judiciário com base no valor da acção, reconhecendo que em muitos casos tal critério conduzia a que o usuário desses serviços se visse obrigado a suportar uma taxa de justiça de montante manifestamente desproporcionado em relação ao custo do serviço prestado, e à concreta actividade judicial desenvolvida procurou obstar a tal como a CRP lho impunha.

E desde logo com o DL 324/2003, de 27.12 (nos seus artºs 27º, n.º 3 e 73º-B), dando ao juiz o poder de isentar o pagamento de taxa de justiça, quer de determinadas questões incidentais atípicas, quer nas acções de maior valor, designadamente quando o trabalho exigido ao tribunal e a complexidade das questões a ele submetidas fossem de menor monta.

Estipulava o artº 27º, do CCJ:

1 - Nas causas de valor superior a € 250.000 não é considerado o excesso para efeito do cálculo do montante da taxa de justiça inicial e subsequente.

2 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o remanescente é considerado na conta a final.

3 - Se a especificidade da situação o justificar, pode o juiz, de forma fundamentada e atendendo, designadamente, à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento do remanescente.

Depois com o Dec-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro que aprovou o Regulamento das Custas Processuais o legislador mitiga o valor das custas processuais decorrente do valor da causa.

Como decorre da motivação desse diploma legal insita no seu preâmbulo:

“De acordo com as novas tabelas, o valor da taxa de justiça não é fixado com base numa mera correspondência face ao valor da acção. Constatou-se que o valor da acção não é um elemento decisivo na ponderação da complexidade do processo e na geração de custos para o sistema judicial. Pelo que, procurando um aperfeiçoamento da correspectividade da taxa de justiça, estabelece-se agora um sistema misto que assenta no valor da acção, até um certo limite máximo, e na possibilidade de correcção da taxa de justiça quando se trate de processos especialmente complexos, independentemente do valor económico atribuído à causa.”

E ainda, “(...) quando se trate de processos especiais, procedimentos cautelares ou outro tipo de incidentes, o valor da taxa de justiça deixa de fixar-se em função do valor da acção, passando a adequar-se à efectiva complexidade do procedimento respectivo.”

Por sua vez o artigo 2º da Lei 7/2012 de 13 de Fevereiro manteve o mesmo propósito no n.º 7 que foi inserido ao artº 6 do RCP.

De acordo com este artigo nas causas de valor superior a 275 000,00 euros o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes dispensar o pagamento.

É esse o remanescente, ou seja, o valor da taxa de justiça correspondente à diferença entre 275000 euros e o efectivo e superior valor da causa para efeito de determinação da deste artigo aquela taxa que deve ser considerado na conta final, se não for determinada a dispensa do seu pagamento.

A referida decisão judicial de dispensa, excepcional, depende segundo o estabelecido neste normativo da especificidade da situação, designadamente da complexidade da causa e da conduta processual das partes.

A referência à complexidade da causa e à conduta processual das partes significa em concreto a sua menor complexidade ou simplicidade e a positiva atitude de cooperação das partes.

Veja-se também neste sentido o acórdão do STA de 23 07 2014 in Processo 885/14 e Salvador Costa in RCP 4 edição pp 84 onde se diz que “o referido circunstancialismo ... é cumulativo”.

Face aos considerandos supra enunciados, importa avaliar a situação concreta que é veiculada neste recurso.

A causa sob recurso não pode considerar-se complexa, para efeitos do disposto na norma do artº 6/7 do RCP já que as questões de direito suscitadas quer na impugnação judicial quer no recurso não revestem especial complexidade.

Por outro lado o comportamento processual das partes foi irrepreensível não tendo praticado actos inúteis nem se servindo de expedientes dilatórios sendo parcos e claros nas alegações que produziram.

Pelo que o pedido de reforma é de atender.

Razão que faz com que fique prejudicado o conhecimento da invocada inconstitucionalidade.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em atender o pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, mas apenas quanto à taxa relativa ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 17 Junho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Reversão. Responsabilidade subsidiária. Fundamentação de direito. Ónus da prova.

Sumário:

- I — Deve considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.*
- II — A responsabilidade do gerente que, de acordo com o despacho de reversão, sempre se manteve na gerência da sociedade executada, não pode deixar de abranger aquela a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, pelo que, não podendo ser diverso o quadro jurídico configurável, o despacho de reversão se encontra fundamentado de direito, apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do art. 24º da LGT em que se apoia.*

Processo n.º 487/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por A....., com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal n.º 2720200901029266, para cobrança de dívidas de IVA dos anos de 2007 e 2008, no montante global de € 5.687,78, inicialmente instaurada contra a sociedade B....., Lda. e posteriormente revertida contra a oponente.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

A) Vem o presente recurso interposto da sentença datada de 29/11/2014, que determina a anulação do despacho de reversão, ao qual assaca insuficiência equiparável à falta de fundamentação, nos termos dos artigos 125º, n.º 2 e 135º do CPA.

B) Para tal, estriba-se a Meritíssima Juíza “*a quo*” no Acórdão do TCA-Sul de 28/02/2012, processo 02698/08.

C) Na alínea A) dos factos provados constante da sentença “*a quo*” encontra-se transcrito o despacho de reversão no qual se referencia, quer o exercício da gerência (de direito e de facto) por banda da oponente desde o acto constitutivo (1995) até à data (2011) – cfr. pontos 6 e 7 do dito; quer os períodos a que respeita a dívida exequenda – cfr. quadro de fls. 3/3 do referenciado despacho.

D) Decorre ainda da factualidade provada (1. Por remissão para fls. 16 e seguintes dos autos) que o prazo para pagamento voluntário das dívidas exequendas terminou em 30/09/2009.

E) O que é consentâneo, alias, com a referência constante no 2º parágrafo de fls. 3/3 (despacho de reversão) “*Os períodos de vigências da legislação invocada, e que antes se expressaram, vigoram não só para o período a que respeita a dívida, como também para aquele em que decorreu o respectivo prazo legal de pagamento.*”

F) Ou seja, resulta claro para a AT que, quer o facto constitutivo (reportado aos exercícios de 2007 e 2008), quer o prazo legal de pagamento ou entrega (2009) se verificou no período do exercício do cargo de gerência.

G) E sempre diremos que também a oponente compreendeu o sentido e o alcance da ocorrida reversão, atenta a oposição apresentada, na qual alude tanto à alínea a), como à alínea b) do art. 24º da LGT e ainda, no que à falta de fundamentação do despacho de reversão, em particular, concerne, apenas invoca desconhecimento das dívidas que a responsabilizam.

H) Incompreensível é, pois, que a Mma. Juíza “*a quo*” não consiga “*apreender se foi feito um juízo de subsunção da factualidade apurada na previsão legal da norma constante da alínea a) ou da alínea b) do art. 24º da LGT*”, daí fazendo decorrer falta de fundamentação, pois que impondesse a circunstanciada indicação do período do exercício do cargo na data da constituição das dívidas exequendas e/ou se na data do pagamento ou entrega do tributo, admitir apenas a disjuntiva configura erro de direito.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, em consequência, se ordene a substituição da sentença recorrida por outra em que se dê por fundamentado o despacho de reversão, com as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A Fazenda Pública recorre no processo de oposição apresentada por A.....»

O objeto do recurso é a existência de erro de direito no decidido quanto à falta de fundamentação do despacho de reversão quer por falta de referência da alínea prevista no art. 24º da L.G.T., quer por falta de especificação se o facto gerador ocorreu no período do exercício do cargo ou cujo prazo de pagamento terminou nesse período o que foi decidido por aplicação do previsto nos artigos 125º n.º 2 e 135º do C.P.A..

A F. P. discorda, invocando quanto ao vencimento da obrigação o que consta de outros elementos do processo para que se remete no probatório e os próprios termos do despacho proferido.

E, embora reconhecendo que a situação foi enquadrada tanto na alínea a) como na alínea b) do dito art. 24º da L.G.T., acaba a defender existir a necessária fundamentação, considerando que esta permitia aperceber que as dívidas em causa tinham sido geradas no período do exercício do cargo, bem como encontrarem-se já vencidas.

Ora, quanto a fundamentação releva desde logo que consta do despacho proferido a 2/6/11, pelo qual foi ordenada a reversão quanto a dívidas em execução de IVA de Março de 2007 a Junho de 2008.

Por outro lado, no mesmo foi imputada responsabilidade subsidiária à ora oponente, atento o disposto nos arts. 23º e 24º da L.G.T., fazendo-se constar, nomeadamente, que “desde o acto constitutivo até à actualidade têm sido sócios e gerentes de facto e direito C..... (...) e A..... (...)”.

A decisão de reversão contra gerente por uma dívidas tributárias de uma sociedade que é executada e que se opera por citação em processo executivo, segundo o previsto no art. 23º n.º 4 da L.G.T. depende, como qualquer ato que afeta direito patrimonial, da existência de “fundamentação expressa e acessível”, nos termos do art. 268º n.º 4 da C.R.P..

Por outro lado, sendo inserida num procedimento que é o tributário, a dita expressão esta concretizada “por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram”, nos termos previstos no art. 77º n.º 1 da L.G.T..

Em face do contexto do dito despacho, que tornava perceptível, pelo homem médio, ser a responsabilidade imputada por dívida constituída e vencida durante o período de gerência da oponente, a imputação efetuada ao abrigo do art. 24º n.º 1 da L.G.T. é ainda bastante em sede de fundamentação no quadro das normas acima referidas que ao caso são de aplicar.

No sentido da fundamentação ser de aferir face ao dito contexto tem sido o decidido pela jurisprudência reiterada do S.T.A. que sobre o assunto mais recentemente se tem pronunciado - assim, nomeadamente, os acórdãos de 12-2-15, 25-3-15 e 8-4-15, proferido nos processos n.ºs 1860/13, 87/14 e 345/14, acessíveis em www.dgsi.pt, de que se reproduz o sumário do segundo:

I - Deve considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.

II - A responsabilidade do gerente que, de acordo com o despacho de reversão, sempre se manteve na gerência da sociedade executada, não pode deixar de abranger aquela a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, pelo que, não podendo ser diverso o quadro jurídico configurável, o despacho de reversão se encontra fundamentado de direito, apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do art. 24º da LGT em que se apoia.

Concluindo:

O recurso é de proceder, sendo de revogar o decidido e mandar devolver os autos para que seja proferida nova decisão com conhecimento da matéria da oposição que foi preterida.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. Contra a sociedade B....., Lda., foi instaurado no Serviço de Finanças de Viseu a execução fiscal n.º 27202009010292266, para cobrança de dívidas IVA dos anos de 2007 e 2008, no montante global de € 5.687,78. – fls. 16 e ss. dos autos.

2. Em 02.06.2011, o Chefe de Finanças proferiu despacho de reversão contra a aqui Oponente, na qualidade de responsável subsidiária, com o seguinte teor:

DESPACHO

Através da análise de instrução do presente processo, constata-se a fundada insuficiência de bens pertencentes à originária devedora RESTAURANTE B....., LDA., NIPC, com sede em – Viseu, 3500-.....

As informações oficiais prestadas referem o seguinte, relativamente à mesma firma:

1 - A sociedade, matriculada sob o n.º na Conservatória do Registo Comercial de Viseu (correspondente à anterior matrícula), iniciou a actividade de “Restaurantes de Tipo Tradicional”, para efeitos fiscais, em 06.07.1995, passando por tal facto a ser Sujeito Passivo do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), e do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontrando-se actualmente enquadrada no regime mensal;

2 - A firma ainda não cessou a actividade;

3 - A dívida exequenda nestes autos ascende a € 5.687,78 (cinco mil, seiscentos e oitenta e sete euros e setenta e oito cêntimos), relativa a Imposto Sobre o Valor Acrescentado dos períodos 2007/03, 2007/06, 2007/09, 2007/12, 2008/03 e 2008/06;

4 - Os únicos bens que constam em cadastro como sendo da executada são um crédito a favor da entidade D....., Lda., cujas diversas tentativas de penhora têm resultado frustradas, porquanto aquela entidade não reconhece qualquer obrigação e um veículo automóvel com a matrícula ...-...-..., de marca Peugeot, sendo o primeiro registo do ano de 1990. Trata-se de um veículo cuja efectiva existência física se desconhece e que, embora ainda não tenha sido promovido o respectivo cancelamento da matrícula, o mesmo não se encontra actualmente segurado. Por outro lado, o último ano em que foi pago o IUC foi 2008. Em síntese, considerando todos estes aspectos e ainda as características da viatura, designadamente a marca e ano, é razoável considerar que o mesmo possa já não ter existência física ou, tendo-a, pode já não se encontrar na posse da executada. Em todo o caso, a existir, o seu valor de mercado será muito reduzido. Cumpra ainda informar que os activos que integram o estabelecimento se encontram todos penhorados para garantia do PEF 2720 2001 01010247 e apenso que se encontra judicialmente impugnado;

5 - Face aos elementos disponíveis nesta data (Informação Empresarial Simplificada de 2009), que resultam de uma obrigação declarativa cumprida pela própria empresa, constata-se que a respectiva situação líquida actual é negativa (€ -318.757,85);

6 - Desde o acto constitutivo até à actualidade têm sido sócios e gerentes de direito e de facto, da executada C....., NIF, com domicílio fiscal em Estrada Nacional –, 3500-..... e A....., NIF, com domicílio fiscal em Rua, n.º –, 3500-.... VISEU;

7 - Com efeito, constata-se a inexistência de bens da originária devedora, e atento também o facto de não serem conhecidos quaisquer responsáveis solidários, parecem estar reunidos os condicionalismos para se efectuar a reversão da dívida dos presentes autos contra os sócios-gerentes supra identificados, pois estes exerceram funções de gerência da executada ao tempo a que as dívidas se reportam;

A informação fáctica antes referida fundamenta-se no seguinte:

-Escritura de Constituição de Sociedade, outorgada em 21.06.1995, junta a fls. 14 a 17;

-Certidão Permanente, obtida em 16.05.2011, junta a fls. 18 e 20;

-Fotocópia da Declaração de Alterações de Actividade, apresentada em 21.01.2003, junta a fls. 21 e 22;

-Fotocópia da Procuração passada em 17.10.2001 por C..... e A....., na qualidade de sócios-gerentes da executada ao Dr. E....., advogado, junta a fls. 23;

-Fotocópia do contrato de arrendamento celebrado em 01.12.2002, junto a fls. 24 a 25;

-Fotocópia de um requerimento de certidão de dívidas, apresentado neste Serviço de Finanças em 20.12.2002, junto a fls. 26;

-Fotocópia do Auto de Penhora lavrado em 11.01.2003, no âmbito do Processo de Execução Fiscal 2720 2001 01010247 e apenso, junto a fls. 27 e 28;

-Print do rosto da IES relativa ao exercício de 2009 (última enviada), junto a fls 29;

-Extracto informático do Anexo A da IES relativa ao exercício de 2009 (última enviada), junto a fls 30 a 33;

-Print da Modelo 22 de IRC relativo ao exercício de 2010 (última enviada), junto a fls. 34;
 -Print da Modelo 10 de IRS relativo ao exercício de 2010 (última enviada), junto a fls. 35;
 -Print do SIPA - Sistema Informático de Penhoras Automáticas, junto a fls. 36;
 -Print do site do Instituto de Seguros de Portugal obtido em 16.05.2011, junto a fls. 37;
 -Print do site do Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, obtidos em 16.05.2011, junto a fls. 38;
 -Print's da aplicação informática "Visão Integrada do Contribuinte", juntos a fls. 39 e 40;

Projectado esse sentido de decisão, foi, por meu despacho de 2011/04/16, produzido a fls. 43 a 45 destes autos, determinado que se desse cumprimento ao disposto no art. 60º da Lei Geral Tributária (LGT), tendo em vista a observância do n.º 4 do artigo 23º da mesma Lei.

Assim se cumpriu, não tendo os interessados e virtuais revertidos feito o uso do seu direito de audição prévia, para que o respectivo prazo já expirou.

Face ao exposto, constatada a fundada insuficiência de bens da originária devedora e tendo como fundamento legal o disposto no art. 153º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), **ORDENO A REVERSÃO DA EXECUÇÃO**, contra os subsidiários responsáveis C....., NIF e A....., NIF, anteriormente identificados, nos termos do art. 23º e 24º da Lei Geral Tributária, por toda a quantia exequenda em dívida nestes autos e a seguir discriminada:

PROCESSO N.º	ORIGEM DA DÍVIDA	PERÍODO	QUANT. EXEQUENDA
2720 2009 01029266	IVA - Liq. Adicional	2007/03	1.006,05€
	IVA - Liq. Adicional (juros).....	2007/03	116,21 €
	IVA - Liq. Adicional	2007/06	1.092,86 €
	IVA - Liq. Adicional (juros).....	2007/06	82,64 €
	IVA - Liq. Adicional	2007/09	911,63 €
	IVA - Liq. Adicional (juros).....	2007/09	59,54 €
	IVA - Liq. Adicional	2007/12	1.063,71 €
	IVA - Liq. Adicional (juros).....	2007/12	58,87 €
	IVA - Liq. Adicional	2008/03	1.010,89 €
	IVA - Liq. Adicional (juros).....	2008/03	45,86 €
	IVA - Liq. Adicional	2008/06	239,52 €
Total			5.687,78 €

Do apresentado conclui-se que, todos os actos reveladores da administração da sociedade, eram praticados por parte dos dois gerentes. Nesta conformidade, e atento o disposto nos art. 23º e 24º da Lei Geral Tributária (LGT), a eles deve ser imputada a responsabilidade de cariz subsidiária, pelo não pagamento das contribuições e impostos, cujo facto constitutivo e/ou prazo legal de pagamento tenham ocorrido no período do exercício dos seus cargos.

Os períodos de vigências da legislação invocada, e que antes se expressaram, vigoram não só para o período a que respeita a dívida, como também para aquele em que decorreu o respectivo prazo legal de pagamento.

Atenta a fundamentação supra, proceda-se à citação dos executados por reversão, nos termos do artigo 160º do CPPT, tendo em atenção o disposto no artigo 191º, n.º 3 do mesmo Código, para pagar no prazo de 30 (trinta) dias, a quantia que contra eles reverteu sem juros de mora nem custas (nº 5 do artigo 23º da LGT).

Averbamentos necessários.

Cfr. fls. 16 a 19 dos autos.

3. Em 15.06.2011, a aqui Oponente foi citada para a execução fiscal, na qualidade de responsável subsidiário da sociedade executada – fls. 58/60 dos autos.

4. Na escritura pública de constituição de sociedade, outorgada em 21.06.1995, a Oponente foi nomeada gerente da sociedade originária devedora, conjuntamente com os restantes sócios F..... e C....., ai se consignando que para obrigar a sociedade em todos os actos e contratos “é necessária a assinatura do sócio F..... ou as duas em conjunto dos sócios C..... e A.....” – cfr. fls. 35/38 dos autos.

5. Em 17.10.2001, a aqui Oponente e C..... outorgaram procuração forense ao Sr. Dr. E....., na qualidade de “sócios gerentes” da sociedade executada – cfr. fls. 44 dos autos.

6. Em 01.12.2002, a Oponente assinou um contrato de arrendamento, na qualidade de representante da sociedade executada (inquilina) – fls. 45/46 dos autos.

3.1. A sentença apreciou do seguinte modo os fundamentos de oposição invocados pela oponente:

(i) Em primeiro lugar, o oponente alega que o despacho de reversão, a propósito da inexistência de bens da devedora originária, não dá a conhecer se foi lavrado auto de diligência, perante duas testemunhas idóneas, nos termos do disposto no art. 236º, n.º 1, o que constitui uma ilegalidade, susceptível de ser invocada como fundamento de oposição ao abrigo do art. 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

Contrapõe a FP que em momento algum tal despacho se reporta à inexistência de bens penhoráveis, referindo-se, aliás, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 153º do CPPT, à fundada insuficiência do património da devedora originária para satisfação da dívida exequenda e acrescidos, de acordo com os elementos disponíveis no órgão de execução fiscal, pelo que não se vislumbra a que título se invoca a aplicação do art. 236º do CPPT ao caso em apreço.

Do teor do despacho de reversão resulta que a responsabilização do oponente assentou na insuficiência de bens da originária devedora e não na inexistência de bens, pelo que a norma em causa não é aplicável ao caso em apreço, sendo manifestamente infundada a ilegalidade suscitada e im procedendo, assim, nesta parte, a oposição.

(ii) Em segundo lugar, o oponente sustenta que o despacho de reversão sofre de falta de fundamentação, uma vez que ignora o fundamento legal que permite a reversão das dívidas fiscais e não esclarece quais as dívidas, impostos e montantes que lhe são imputados, impedindo-o de conhecer o iter volitivo da AT, isto é, o porquê desta ter decidido num sentido e não noutro.

Ora, sendo pacífico que a falta de fundamentação do despacho de reversão constitui fundamento de oposição à execução fiscal, no caso, atento o teor do despacho de reversão, bem como o disposto no art. 23º n.º 4 da LGT e considerando também que a fundamentação exigível tem de ser clara ou entendível por um destinatário médio e ser completa, no sentido de conter todos os elementos essenciais à tomada de decisão, é de concluir, que a fundamentação constante do questionado despacho de reversão é insuficiente, sendo que essa insuficiência é equiparável à falta de fundamentação, levando à anulação do acto, nos termos dos arts. 125º n.º 2 e 135º CPA.

Isto porque, tendo a decisão de reversão assentado no disposto nos arts. 23º e 24º da LGT, não se consegue apreender se foi feito um juízo de subsunção da factualidade apurada na previsão legal da norma constante da alínea a) ou da alínea b) do art. 24º da mesma LGT, sendo que tal subsunção se revela fundamental, na medida em que só relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo se faz incidir sobre o gerente ou administrador o ónus de provar que a falta de pagamento das dívidas tributárias não lhe é imputável [al. b)], cabendo à AT, nos casos em que o facto gerador da dívida se verificou no período do exercício do cargo, mas que se venceram quando o gerente ou administrador já não exercia essas funções, a prova da culpa do gerente na insuficiência do património social [al. a)].

E no caso concreto dos autos, o despacho de reversão, além de não referir qual das alíneas considerou aplicável, também não especifica se em causa estão dívidas cujo facto constitutivo ocorreu no período do exercício do cargo ou dívidas cujo prazo legal de pagamento terminou nesse período, antes admitindo de uma forma genérica ambas as hipóteses (“cujo facto constitutivo e/ou prazo legal de pagamento tenham ocorrido no período do exercício dos seus cargos”).

Daí que, como afirmado no acórdão do TCA Sul de 28/2/2012, proc. n.º 02698/08, seja de julgar procedente a oposição, com fundamento em ilegitimidade do oponente, resultando em consequência prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas na petição inicial.

3.2. Discorda a recorrente, por entender que a situação dos autos também se subsume à previsão da alínea b) do n.º 1 do citado art. 24º da LGT.

A questão a decidir é, portanto, a de saber se à responsabilidade do gerente pela dívida revertida objecto de recurso - IVA dos anos de 2007 e 2008 - se aplica o regime da alínea a) do n.º 1 do art. 24º da LGT, ou se, pelo contrário, se aplica o regime da alínea b) do mesmo normativo.

Vejamos.

4.1. Sob a epígrafe «Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis Técnicos» o n.º 1 do art. 24º da LGT dispõe o seguinte:

«1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.»

Da leitura do preceito resulta, assim, que, enquanto na alínea a) não se prevê qualquer presunção de culpa do gerente da sociedade, ficando, por isso, a cargo da Fazenda Pública, o ónus de provar que

tenha sido por culpa daquele que o património social se tornou insuficiente para satisfação das dívidas tributárias, já na alínea b) se onera o responsável subsidiário com a prova de que não lhe foi imputável a falta de pagamento.

4.2. No caso, a sentença recorrida considerou, como acima se disse, que a fundamentação constante do despacho de reversão é insuficiente, dado que, tendo a decisão de reversão assentado no disposto nos arts. 23º e 24º da LGT, não se consegue apreender se foi feito um juízo de subsunção da factualidade apurada na previsão legal da alínea a) ou da alínea b) desse art. 24º, sendo que tal subsunção se revela fundamental, na medida em que só relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo se faz incidir sobre o gerente ou administrador o ónus de provar que a falta de pagamento das dívidas tributárias não lhe é imputável [al. b)], cabendo à AT, nos casos em que o facto gerador da dívida se verificou no período do exercício do cargo, mas que se venceram quando o gerente ou administrador já não exercia essas funções, a prova da culpa do gerente na insuficiência do património social [al. a)].

Todavia, afigura-se-nos que a sentença enferma do erro de julgamento imputado pela recorrente Fazenda Pública.

Na verdade, em relação à fundamentação de direito, a jurisprudência do STA (cfr., entre outros, o ac. de 27/5/2003, proc. n.º 1835/02) tem vindo a considerar que para que tal fundamentação se considere suficiente, não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível, impondo-se a verificação de duas condições: que se possa afirmar, inequivocamente, perante os dados objectivos do procedimento, qual foi o quadro jurídico tido em conta pelo acto e que se possa concluir que esse quadro jurídico era perfeitamente conhecido ou cognoscível pelo destinatário, hipotizando-se que o seria por um destinatário normal na posição em concreto em que aquele se encontra.

Ora, no caso vertente, os elementos constantes dos autos e a materialidade vertida no probatório da sentença permitem concluir que estas condições se encontram reunidas.

Com efeito, constando do despacho que a dívida exequenda é «... relativa a Imposto Sobre o Valor Acrescentado dos períodos 2007/03, 2007/06, 2007/09, 2007/12, 2008/03 e 2008/06», que «Desde o acto constitutivo até à actualidade têm sido sócios e gerentes de direito e de facto, da executada C..... (...) e A.....», que «Face ao exposto, constatada a fundada insuficiência de bens da originária devedora e tendo como fundamento legal o disposto no art. 153º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ORDENO A REVERSÃO DA EXECUÇÃO, contra os subsidiários responsáveis C..... (...) e A..... (...) nos termos dos art. 23º e 24º da Lei Geral Tributária, por toda a quantia exequenda em dívida nestes autos e a seguir discriminada (...)» e que «Do apresentado conclui-se que, todos os actos reveladores da administração da sociedade, eram praticados por parte dos dois gerentes. Nesta conformidade, e atento o disposto nos art. 23º e 24º da Lei Geral Tributária (LGT), a eles deve ser imputada a responsabilidade de cariz subsidiária, pelo não pagamento das contribuições e impostos, cujo facto constitutivo e/ou prazo legal de pagamento tenham ocorrido no período do exercício dos seus cargos. Os períodos de vigências da legislação invocada, e que antes se expressaram, vigoram não só para o período a que respeita a dívida, como também para aquele em que decorreu o respectivo prazo legal de pagamento» então, como a recorrente refere (Conclusões F a J do recurso) resulta claro que no despacho de reversão se considera que, quer o facto constitutivo (reportado aos exercícios de 2007 e 2008), quer o prazo legal de pagamento ou entrega (2009) se verificaram no período do exercício do cargo de gerência, e que também a oponente compreendeu o sentido e o alcance da ocorrida reversão, pois que na oposição alude tanto à alínea a), como à alínea b) do art. 24º da LGT e, no que respeita à falta de fundamentação do despacho de reversão, apenas invoca desconhecimento das dívidas que a responsabilizam.

E em face da consideração e afirmação (no despacho de reversão) de que a oponente exerceu a gerência efectiva da executada nos dois momentos a que se referem as als. a) e b) do n.º 1, do art. 24º, da LGT, então, terminando o prazo legal de pagamento ou entrega das dívidas exequendas no período do exercício da gerência da oponente, incidia sobre esta o ónus da prova de que a falta de pagamento dessas dívidas não lhe era imputável (ponto é que tal gerência efectiva fique demonstrada nos autos – já que no art. 25º da Petição Inicial da oposição a oponente/recorrente alega que a AT não fez prova de que ela «tenha exercido, de facto, efectivamente, a gerência/administração da Originária devedora»).

Aliás, em situação e termos semelhantes, também nos acórdãos desta Secção do STA, de 14/2/2013, no proc. n.º 0642/12, de 17/4/2013, no proc. n.º 01191/12, de 12/2/2015, no proc. n.º 1860/13, de 8/4/15, proc. 345/14 e de 25/3/2015, no proc. 87/14 (neste estavam em causa a mesma dívida exequenda, a mesma devedora originária sociedade Restaurante B....., Lda. e era oponente o outro gerente C.....) se entendeu dever considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível, sendo que a responsabilidade dos gerentes que se mantiveram na gerência da sociedade executada desde o

seu início e até à sua extinção, conforme decorre do documento do registo comercial que instruiu o procedimento para reversão da execução fiscal e no qual se apoia o despacho de reversão, não pode deixar de ser aquela a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, e que encontra expressão na afirmação feita nesse despacho de que “foram gerentes no período a que as dívidas respeitam”; mais se tendo concluído nos citados arestos que, não podendo ser diverso o quadro jurídico configurável, o despacho de reversão se encontra fundamentado de direito apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do artigo 24º da LGT em que se apoia e fundamenta.

Em suma, retornando ao caso dos autos, apesar de não constar do despacho de reversão em que alínea do n.º 1 do art. 24º da LGT se suportou a reversão, da circunstância de dele constarem as indicações acima especificadas e do facto de não ter ocorrido qualquer alteração na gerência da devedora originária, há-de concluir-se que, da articulação destes elementos, decorre que, segundo aquele despacho, o exercício da gerência também abrangeu os períodos em que se inscreveram os prazos legais de pagamento ou entrega das dívidas tributárias (nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º da LGT).

Procedem, portanto, as Conclusões do recurso, não podendo manter-se a sentença no que respeita à procedência deste vício do acto de reversão.

4.3. E porque a sentença, julgando procedente a oposição com fundamento em ilegitimidade da oponente, considerou, em consequência, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas na petição inicial, impõe-se que os autos baixem à instância para conhecimento desses invocados fundamentos, se a tanto outras razões não obstarem.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em dar provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida que julgou procedente a oposição com base em insuficiente fundamentação do despacho de reversão, ordenando-se a baixa dos autos ao Tribunal recorrido para apreciação dos restantes fundamentos de oposição invocados na Petição Inicial, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas, dado que não houve contra-alegação por parte da recorrida.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Embargos de terceiro. Contrato-promessa. Posse. Direito de retenção.

Sumário:

- I — Extinto, por resolução, o contrato-promessa de compra e venda (com tradição da respectiva fracção autónoma e posterior pagamento integral do preço) no qual se fez assentar a alegação de posse fundamentadora da dedução de embargos de terceiro contra o acto de penhora de tal fracção, esses embargos ficaram sem objecto, verificando-se a consequente extinção da respectiva instância, por inutilidade superveniente da lide.*
- II — A existir e a poder ser invocada em sede de embargos de terceiro, aquela alegada posse converteu-se em titularidade de direito de retenção sobre o respectivo imóvel, até recebimento do valor da indemnização devida, o qual, sendo um direito real de garantia, não confere tutela possessória por via dos embargos de terceiro, apenas permitindo a reclamação do crédito garantido no concurso de credores a que se proceda no processo de execução (art. 759º do CCivil).*

Processo n.º 492/15-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida em 29/9/2014 no processo n.º 2840/08.3BEPRT do TAF do Porto julgou extinta a instância, por inutilidade

superveniente da lide, nos embargos de terceiro deduzidos contra a penhora do prédio imóvel constituído pela fracção autónoma designada pela letra “F”, correspondente ao armazém F, com entrada pelo n.º 340 da, sito na freguesia de,, identificada na respectiva Petição Inicial.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

A) - A Recorrente assentou a sua petição de embargos de terceiro na posse que tinha sobre a fracção autónoma penhorada, invocando factos e actos que a revelavam;

B) - Essa posse, segundo plasmou no seu petitório, adveio-lhe da tradição do imóvel por virtude de contrato promessa de compra e venda com o pagamento integral do preço;

C) - Essa posse existente foi judicialmente reconhecida em processo próprio e determinou o seu prosseguimento mesmo para além do título que a gerou, através da declaração do direito de retenção;

D) - A invocação deste direito de retenção em sede de embargos de terceiro foi manifestamente instrumental relativamente à posse existente, como argumento de reforço e reconhecimento prévio desta, que foi, sim, o fundamento determinante daqueles embargos.

E) - O que a penhora da fracção em causa e a sua anunciada venda ofenderam foi, necessariamente, a posse da Recorrente e não o direito de retenção que a veio reconhecer (e que, nos termos do n.º 1 do art. 237º do CPPT sempre poderia também ter sido considerado).

F) - A Meritíssima Juíza recorrida não nega, em lado algum da decisão proferida, a existência da posse da Recorrente e o direito de retenção que, na base dela, veio a ser declarado, mas sedimentou a sua opinião na circunstância de o contrato promessa ter sido resolvido, erradamente associando a posse exclusivamente à existência e às vicissitudes daquele contrato promessa.

G) - Deste modo, com este entendimento que originou a extinção da instância, aquela Julgadora impediu o conhecimento da ofensa da posse da Recorrente e permitiu o prosseguimento da execução e eventual venda do bem possuído por terceiros, neste caso a Recorrente, completamente alheia à dívida fiscal.

H) - A decisão recorrida violou, assim, o disposto no art. 607º, n.º 2, do Código de Processo Civil e no art. 237º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

I) - Uma vez que já se mostra produzida a prova, em sede de audiência, deverá a decisão em recurso ser revogada e substituída por outra que julgue procedentes os embargos deduzidos pela Recorrente.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emite Parecer nos termos seguintes:

«1. A recorrente fundou a dedução de embargos de terceiro em posse radicada na celebração de contrato-promessa com tradição das fracções autónomas penhoradas e pagamento integral do preço (conclusão A).

A resolução do contrato-promessa, por decisão judicial transitada em julgado, operou a sua extinção com efeito retroactivo e conseqüente eliminação da ordem jurídica (arts. 432º n.º 1, 433º e 434º n.º 1 CCivil; processo n.º 4914/08.1 TBGDM TJ Gondomar doc. fls. 420/433).

A alegada posse da embargante converteu-se em titularidade de direito de retenção sobre as fracções autónomas até recebimento do valor da indemnização devida pelo promitente vendedor inadimplente (art. 755º n.º 1 alínea f) CCivil).

2. O direito de retenção de que é titular a promitente-compradora (sendo um direito real de garantia e não de gozo) não lhe confere tutela possessória por via dos embargos de terceiro, apenas permitindo a reclamação do crédito garantido no concurso de credores em processo de execução fiscal (art. 759º CCivil).

Jurisprudência conforme: acórdão STJ 11.07.2006 processo n.º 06A1880; acórdãos STA-SCT 27.01.1999 processo n.º 22518; 25.10.2000 processo n.º 22787; 17.10.2001 processo n.º 25713; 15.01.2003 processo n.º 26479; 11.03.2009 processo n.º 547/08; 10.02.2010 processo n.º 1117/09).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

2. Embora sem autonomizar formalmente uma base instrutória, a sentença recorrida considerou as ocorrências processuais seguintes:

- A, S.A. NIPC, com sede em,, deduziu os presentes embargos de terceiro em 18/12/2008, alegando, no essencial, que a penhora efectuada pela Administração Tributária ofende a posse anterior que detém sobre o imóvel (identificado na petição inicial), sustentada no contrato-promessa de compra e venda que celebrou, em 27/09/2001, com a sociedade “B, Lda.”, ora executada.

- A fls. 419 e ss. dos autos, veio a Embargante juntar certidão de decisão judicial, com nota de trânsito em julgado (em 20/11/2013), proferida nos autos de acção de processo comum ordinário que correram termos no Tribunal Judicial de Gondomar com o n.º 4914/08.1TBGDM, em que figura como

autora, sendo ré a sociedade “B....., Lda.” e em que pediu que fosse declarada a resolução do dito contrato-promessa, que fosse condenada aquela mesma sociedade a devolver o sinal em dobro e fosse reconhecido o direito de retenção sobre os imóveis até ao pagamento integral da dívida. O que, tudo, veio a ser decretado por sentença judicial de 16/10/2013, transitada em julgado em 20/11/2013 (cfr. fls. 317 a 328 e 420 a 433 dos autos).

- Da mesma sentença resulta que foi judicialmente declarado que a ali Ré não cumpriu o contrato-promessa, tendo ainda sido condenada a pagar à Autora (ora Embargante) uma indemnização no valor de Euros 1.396.630,00 acrescida de juros de mora e foi ainda reconhecido o direito a reter o imóvel até ao recebimento integral dessa quantia.

3.1. Atendendo a estas considerações factuais, nomeadamente à documentada declaração judicial da resolução do contrato-promessa, a sentença recorrida concluiu pela inutilidade superveniente da presente lide, geradora de extinção da respectiva instância (al. e) do art. 277º do CPC) uma vez que (i) a pretensão da embargante se reconduz ao levantamento da penhora efectuada sobre a identificada fracção autónoma, (ii) a causa de pedir dos embargos assenta na posse desse imóvel em momento anterior à penhora, com base em contrato-promessa celebrado com a sociedade “B....., Lda.”, aqui executada e (iii) foi já depois da dedução dos presentes autos (em 18/12/2008) que a embargante instaurou (em 23/12/2008) contra essa mesma sociedade a supra identificada acção de processo comum ordinário: ou seja, com a declaração judicial de resolução do contrato-promessa que servia de causa de pedir aos presentes embargos, estes ficaram sem objecto, daí decorrendo a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

3.2. Discorda a recorrente, alegando que a sentença violou o disposto no n.º 2 do art. 607º, do CPC e no art. 237º do CPPT, já que confundiu o que era, efectivamente, a causa de pedir do processo e, dessa forma, errou na decisão de que ocorre a inutilidade superveniente da lide.

Para a recorrente, os embargos de terceiro assentaram na alegação da posse que detinha sobre a fracção autónoma penhorada e na invocação de factos e actos que a revelavam, posse que adveio da tradição do imóvel por virtude de contrato-promessa de compra e venda com o pagamento integral do preço e que foi judicialmente reconhecida em processo próprio, onde se determinou o seu prosseguimento mesmo para além do título que a gerou, através da declaração do direito de retenção. Sendo que a invocação deste direito de retenção em sede de embargos de terceiro foi manifestamente instrumental relativamente à posse existente, como argumento de reforço e reconhecimento prévio desta, que foi, sim, o fundamento determinante daqueles embargos; e o que a penhora da fracção em causa e a sua anunciada venda ofenderam foi, necessariamente, a posse da recorrente e não o direito de retenção que a veio reconhecer (e que, nos termos do n.º 1 do art. 237º do CPPT sempre poderia também ter sido considerado).

E mais alega que, apesar de não negar a existência da invocada posse e do direito de retenção que, na base dela, veio a ser declarado, a sentença acabou, todavia, por sedimentar a sua opinião na circunstância de o contrato-promessa ter sido resolvido, erradamente associando a posse exclusivamente à existência e às vicissitudes daquele contrato-promessa, pelo que se impediu o conhecimento da ofensa da posse da recorrente e se permitiu o prosseguimento da execução e eventual venda do bem possuído por terceiros, neste caso a recorrente, completamente alheia à dívida fiscal.

A questão a decidir é, portanto, apenas a de saber se a sentença sofre do apontado erro de julgamento quanto à decretada extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Vejamos.

3.3. Como é sabido, mesmo depois das alterações introduzidas no CPCivil pelo DL n.º 392-A/95, de 12/12 (e aplicáveis aos processos iniciados após 1/1/1997), a posse que releva para efeitos de dedução de embargos de terceiro [ora regulados no art. 351º ⁽¹⁾ do CPC] continua a ser uma posse real e efectiva e, em princípio, uma posse em nome próprio, distanciando-se, assim, da posse em nome de outrem, de natureza precária.

No caso, a recorrente invocou (como reconhece – cfr. a Conclusão A) posse radicada na celebração do contrato-promessa de compra e venda, com tradição da fracção autónoma penhorada e pagamento integral do preço. E é destas realidades que faz derivar a posse invocada e alegadamente substanciada, nomeadamente, nos actos descritos nos arts. 9º e segts. da Petição Inicial (instalação de um entreposto comercial, pagamento dos respectivos consumos de água, electricidade, telefone e outras despesas inerentes à actividade).

Ora, independentemente da questão de saber se a celebração de contrato-promessa de compra e venda de imóvel é susceptível de conferir posse invocável por via de embargos de terceiro, ⁽²⁾ de todo o modo, no caso vertente, como aponta o MP, a resolução do dito contrato-promessa, por decisão judicial transitada em julgado, operou a sua extinção com efeito retroactivo e conseqüente eliminação da ordem jurídica (arts. 432º n.º 1, 433º e 434º n.º 1 CCivil; processo nº4914/08.1 TBGDM TJ Gondomar, certidão de fls. 420/433). Sendo que essa decisão atinente à resolução do contrato-promessa, claramente se fundamenta no incumprimento definitivo da obrigação de contratar, dada a perda do interesse do credor em virtude da mora ocorrida, atendo-se, conseqüentemente e por isso mesmo, à atribuição de

indemnização (correspondente, no concreto caso, ao direito de exigir o pagamento do sinal em dobro – 1.396.630,00 Euros): a ali ré (B....., Lda.) foi condenada a pagar a equivalente quantia à autora (A....., S.A.), acrescida de juros de mora desde a citação e até integral reembolso e pela qual foi, igualmente, reconhecido à autora «o direito de reter em seu poder as fracções autónomas» até recebimento daquela mesma quantia.

Carece, assim, de fundamento quer a alegação (na Conclusão C) no sentido de que foi judicialmente reconhecida (em processo próprio) uma anterior posse existente que determinou o prosseguimento mesmo para além do título que a gerou, através da declaração do direito de retenção, quer a alegação (nas Conclusões D e E) no sentido de que a invocação deste direito de retenção em sede de embargos de terceiro foi instrumental relativamente à posse existente, como argumento de reforço e reconhecimento prévio desta, que foi, sim, o fundamento determinante daqueles embargos e de que a penhora da fracção em causa e a sua anunciada venda ofenderam, necessariamente, a posse da recorrente e não o direito de retenção que a veio reconhecer.

Ainda assim, a relevar, aquela «alegada» posse converteu-se em titularidade de direito de retenção sobre as fracções autónomas em causa, até recebimento do valor da indemnização devida pela promitente vendedora inadimplente (al. f) do n.º 1 do art. 755º do CCivil) direito de que é titular como promitente-compradora (sendo um direito real de garantia e não de gozo) mas que não lhe confere tutela possessória por via dos embargos de terceiro, apenas permitindo a reclamação do crédito garantido no concurso de credores em processo de execução fiscal (art. 759º CCivil) – cfr., neste sentido, o ac. do STJ, de 11/7/2006, proc. n.º 06A1880; bem como os acs. do STA, de 27/1/1999, proc. n.º 22518; de 25/10/2000, proc. n.º 22787; de 17/10/2001, proc. n.º 25713; de 15/1/2003, proc. n.º 26479; de 11/3/2009, proc. n.º 547/08; e de 10/2/2010, proc. n.º 1117/09).

Em suma, com a declaração judicial da resolução do contrato-promessa os presentes embargos ficaram sem objecto, verificando-se, portanto, a apontada causa de inutilidade superveniente da lide, nos termos proclamados pela sentença recorrida. Não ocorrendo, assim, o alegado erro de julgamento de direito no que respeita à decisão de extinção da instância, bem como à consequente condenação em custas.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) Em cujo n.º 1 se estabelece: «*Se qualquer acto, judicialmente ordenado, de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa, pode o lesado fazê-lo valer, deduzindo embargos de terceiro.*»

(²) Para alguns o contrato-promessa não confere tal posse – na medida em que, por força dele, o promitente-comprador acede apenas ao elemento material da posse (*corpus*) mas não também ao psicológico (*animus*) – ao passo que para outros, o promitente comprador para quem se opere a tradição do imóvel antes da formalização da venda, passa a praticar sobre ele os actos próprios do proprietário (*uti dominus*), com a intenção de assim os exercer e adquirindo, nessa medida, o *corpus* e o *animus* e legitimando, por consequência, o recurso aos meios de tutela judicial da posse, incluindo os embargos de terceiro (cfr., sobre a matéria, Pires de Lima e A. Varela, Código Civil anotado, vol. III, 2ª ed., p. 6; A. Varela, RLJ, 124, 347/348; H. Mesquita, Direitos Reais, 1967, p. 80).

Devendo esclarecer-se, ainda segundo outros, se o *corpus* da posse exercido pelo promitente-comprador é ou não acompanhado do *animus possidendi*, isto é, se ele actua com *animus rem sibi habendi*: havendo contrato promessa com tradição será de considerar a susceptibilidade de dedução de embargos de terceiro na medida em que o beneficiário daquela promessa goze de direito de retenção [considerando o disposto nos arts. 758º, 759º/3 e 670º/a), todos do CCivil], admitindo-se, no entanto, que a qualidade de possuidor não decorra automaticamente do contrato-promessa, antes dependendo do elemento psicológico que casuisticamente acompanhe o *corpus*, matéria que, também caso a caso haverá que indagar (cfr. Calvão da Silva, Sinal e Contrato-Promessa, 112 e Contrato-Promessa, Análise para Reformulação do Decreto-Lei n.º 236/80, in BMJ 349, pp. 53-113, nomeadamente, p. 186, nota 55).

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Taxa. Promoção. Vinho. Direito comunitário. Auxílio de Estado.

Sumário:

I — Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do

artigo 92º do Tratado (actual art. 107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108º, n.º 3, do TFUE.

- II — A taxa de promoção do vinho (criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo) ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais (característica típica associada à qualificação dos auxílios), não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.
- III — Para além de a Comissão ter concluído, logo no início de procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afectada ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.
- IV — Sendo, por isso, de considerar não existir “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa, nem a consequente suspensão da sua execução.
- V — A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dívidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.
- VI — A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Processo n.º 512/15-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrida: Instituto da Vinha e do Vinho.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgou improcedente a impugnação que deduzira contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de taxa de promoção sobre o vinho e produtos vínicos, referente ao período mensal de Março de 2002, no montante de 1.754,85 Euros, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do acto tributário relativo à taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante» - cf. página 21 da sentença proferida nos autos -, sendo que neste entendimento radica o erro de julgamento que ocorreu em 1ª instância.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa dos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrefio do disposto no n.º 3 do artigo 88º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108º do TFUE) e consequente proibição de execução de semelhante medida, prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - cf. alíneas F), G) e H) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A..... -, pelo que o Tribunal *a quo* não podia ter decidido no sentido em que decidiu na sentença ora posta em crise.

E. É inegável que estamos perante um auxílio de Estado, porquanto as campanhas de promoção e de publicidade do vinho que beneficiam um determinado conjunto de empresas, são financiadas com receitas da taxa de promoção, sendo conseqüentemente possível identificar os três elementos que caracterizam um auxílio de Estado: (i) a vantagem económica (a vantagem económica para os operadores do sector vitivinícola decorre do facto de não terem de suportar o encargo com a organização da promoção dos seus produtos); (ii) para um determinado grupo de destinatários (a vantagem económica é atribuída a um determinado conjunto de empresas ou sector de actividade, *in casu*, o sector do vinho e dos produtos vinícolas); (iii) financiada através de recursos estatais (as receitas utilizadas provêm da cobrança da taxa de promoção que, como é claro, é um recurso estatal).

F. A própria Comissão reconhece [(6) «(102) Das considerações expostas resulta que existe “auxílio estatal” a favor dos operadores económicos do sector do vinho, na acepção do n.º 1 do artigo 87º do Tratado, no que diz respeito ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vitivinícolas e da organização das actividades de formação. - Cf. considerando 102 da decisão da comissão junta aos autos pela A.....,

- «(84) Em consequência, no que respeita ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vnicos com uma parte das receitas da taxa de promoção do vinho, a Comissão confirma a sua posição quanto à existência de auxílio estatal a favor dos operadores económicos do sector do vinho e dos produtos vnicos nos termos do artigo 107º, n.º 1, do TFUE» - cf. considerando 84 da Decisão de 20.07.2010], nas decisões proferidas sobre este assunto, que estamos perante um auxílio de Estado (cf. parágrafos 57, 102 ou 131 da decisão junta pela A..... com a petição inicial e parágrafos 84, 113 ou 131 da Decisão de 20.07.2010, junta como documento n.º 3 com a contestação do IVV).

G. A taxa de promoção, sendo una, consubstancia - conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) -, a fonte de financiamento desses auxílios de Estado.

H. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida - cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

I. A implementação de uma medida parafiscal - *in casu*, a taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88º do TCE (actual artigo 108º do TFUE) - cf. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia ((7) Cf., entre outros. Acórdãos de 25.06.1970, FRANÇA/COMISSÃO; de 21.10.2003, EUGENE VAN CALSTER, OPENBAAR SLACHTHUIS; ou de 13.01.2005, STREEJGEWEST WESTELUK NOORD-BRABANT) e pág. 48 do Parecer Jurídico junto aos autos.

J. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

K. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados - conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta pela A....., que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

L. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão.

M. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida, relativamente ao período em questão nos autos, por mais regular e compatível com o mercado comum que tenha sido considerado o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90).

N. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [nº 3 do art. 88º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» - cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda. Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

O. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido - como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010; «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas

de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos Importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE») - impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário – o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção e veio a ser, com erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

P. Não se diga em sentido contrário que este auxílio de Estado respeitou, porventura, os limites dos auxílios *de minimis* e que, como tal, não carecia de ser previamente notificado ao abrigo do disposto no actual artigo 108º, n.º 4, do TFUE.

Q. Na decisão final proferida no âmbito do procedimento de investigação que vimos referindo, relativa ao período em causa nos autos, a Comissão não veio a enquadrar a medida nos chamados “auxílios *de minimis*” - cf. decisão de 20.07.2010, doc. 3 da contestação do IVV.

R. A medida de apoio estatal a que se referem os presentes autos não pode ter enquadramento nos auxílios *de minimis*:

- A obrigatoriedade de notificação à Comissão do auxílio em causa deve ser analisada em função dos elementos de facto e de direito existentes à data em que esse auxílio foi adoptado, sob pena de se violarem os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança dos cidadãos, princípios estruturantes do Estado de Direito democrático (cf. artigo 2º da Constituição da República) - cf. Acórdão de 10 de Setembro de 2009 do Tribunal Geral da União Europeia, Processo T-75/2003

- Aquando da sua introdução no ordenamento interno, o auxílio em causa não foi configurado, nem classificado, pelo Estado Português como um auxílio *de minimis*, nem foram cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2º e 3º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998, não se tendo estabelecido, sequer, na legislação atinente com esta medida, qualquer limite ao montante de auxílio a atribuir;

- O elementar princípio da segurança jurídica que vigora e subjaz tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário, impede igualmente que não se saiba, à partida, se o auxílio é ou não compatível com Direito Comunitário, conclusão a que se chegará, antes da respectiva entrada em vigor, pela Decisão a proferir pela Comissão (em virtude da notificação a que alude o artigo 108º do TFUE e que, por isso, deverá ser prévia) ou pela configuração antecedente da medida como um auxílio *de minimis*, o que não sucedeu no caso dos autos;

- A consideração de que o auxílio em questão respeitou os limiares *de minimis* só relevará para efeitos de considerar semelhante auxílio compatível com o mercado comum, já não relevando para efeitos de sanar, *a posteriori*, a irregularidade cometida com a falta de notificação de um auxílio estatal - cf. jurisprudência do TJUE ((8) Cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02; cf., ainda no mesmo sentido, Acórdão TJUE de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERRREICH GMBH, processo C-36B/04, n.º 41).

- Face ao disposto no n.º 4 do artigo 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, o regime previsto para os auxílios *de minimis*, não pode ser aplicado à taxa de promoção, porquanto o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, dada a relação de afectação legal entre ambos.

S. A eventual aplicação do regime de auxílios *de minimis* ao auxílio em causa nos autos sempre consubstanciaria uma violação de normas comunitárias, em concreto do n.º 4 do artigo 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão.

T. Sem prescindir da não aplicabilidade do regime dos auxílios *de minimis* ao caso dos autos - a estimativa, *a posteriori*, feita pelo IVV nos termos da carta que juntou aos autos como documentos n.ºs. 9 e 11, não passa de uma mera alegação de uma parte processual (“sustentada” por um documento que foi produzido pela própria parte que o apresenta) que carece, pois, de prova - de prova efectiva.

U. O IVV apresenta uns cálculos, quanto ao alegado respeito pelo auxílio em causa do limiar *de minimis*, segundo um método que lhe terá parecido apropriado (dividiu, cegamente, o montante atribuído à B..... por um elevado número de operadores do sector), mas que se vem a revelar falacioso.

V. Nem todos os operadores do sector beneficiam desta ajuda de Estado:

- Nos termos da Decisão de 20.07.2010, foi considerada pela Comissão Europeia como um auxílio de Estado ilegal (tendo sido determinado o seu reembolso) a parte da taxa de promoção que incidiu sobre os produtos provenientes dos outros Estados-Membros e que foi ulteriormente afecta à promoção e publicidade do vinho de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros - cf. artigo 3º, parágrafos 1 e 2, da Decisão de 20.07.2010.

- Logo, relativamente a este auxílio de Estado Ilegal, os efectivos beneficiários foram os operadores portugueses que expediram para a União Europeia ou que exportaram para territórios terceiros vinho e produtos víquicos, porque só eles beneficiaram das campanhas de promoção e publicidade realizadas

no território dos outros Estados-Membros e desses países terceiros, financiadas, portanto, pela parte da taxa de promoção considerada auxílio de Estado ilegal.

• Somente se forem relevados os beneficiários efectivos do auxílio de Estado e o volume do seu benefício é que se pode aferir com rigor se o montante total dos auxílios concedidos ao abrigo da regra de *minimis* a um mesmo beneficiário não ultrapassou os € 100.000 ((9) Cf. artigo 2º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 69/2001, de 12 de Janeiro) durante um período de três anos ou, ulteriormente, os € 200.000 ((10) Cf. artigo 2º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro), durante o período de três anos.

W. Pela natureza da actividade de comércio de vinho e inerentes obrigações de registo e controlo, o IVV bem disporá de todos estes dados para efectuar os cálculos rigorosos.

X. O número de agentes económicos presentes no sector vitivinícola apresentado pelo IVV nos seus cálculos (docs. 9 e 11) é incoerente com os números que o mesmo IVV apresenta nas estatísticas publicadas no seu próprio site (<http://www.ivv.min-agricultura.pt/np4/360>): segundo as estatísticas publicadas pelo próprio IVV no seu website, em 1/07/2009, por exemplo, o número de Inscrições activas de agentes económicos do sector ascendia a 13.968, sendo que, na carta enviada à Comissão, para efeitos de aferir se o auxílio de Estado tinha ou não respeitado o limiar *de minimis*, o IVV divide o montante em causa pelo número de 33.086 agentes económicos! - cf. doc. 11, junto pelo IVV.

Y. O método de aferir o respeito pelo limiar *de minimis* deve basear-se na parte da taxa cobrada sobre os produtos importados que foi afectada a acções de promoção e publicidade do vinho português no estrangeiro, dividindo-a pelos seus beneficiários efectivos: os operadores que exportaram vinho, em função da quantidade de vinho exportada!

Z. Inexiste nos autos prova sobre o respeito do limiar *de minimis* pelo auxílio em questão, sempre devendo ser ordenada, para esse efeito, a baixa dos autos à primeira instância para produção de prova relativamente a este ponto, caso se considere aplicável ao caso dos autos o regime dos auxílios *de minimis* - no que não se concede, como já largamente se explicou.

AA. Um eventual entendimento de que a anulação da taxa de promoção por vício formal de procedimento afigura-se desproporcionada mais não fará do que promover e favorecer a violação, pelos Estados-Membros, do Direito Comunitário e, em concreto, da formalidade imposta pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia no seu artigo 108º, n.º 3.

BB. Não se poderá aceitar que a anulação da taxa em questão, como consequência da ilegalidade da mesma por violação de uma obrigação prevista no Tratado de Funcionamento da UE, seja afastada por colidir com o interesse financeiro de um Instituto Português, dando-se prevalência, no teste da proporcionalidade estrita, a esse interesse financeiro.

CC. A anulação da taxa de promoção, posta ilegalmente em execução, violando o disposto no artigo 108º, n.º 3, do TFUE, mostra-se não apenas necessária e adequada à salvaguarda do Direito Comunitário, como proporcional face à violação, que o Estado Português bem conhecia, da proibição de execução da medida em causa enquanto não houvesse pronúncia final da Comissão sobre a mesma.

DD. Mesmo após ter sido interpelado pela Comissão no ano de 2005 (cf. decisão junta com a petição inicial) e mesmo após ter sido lembrado pela Comissão do efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo, à data, 88º do Tratado do CE em relação à medida em causa (cf. considerando 147 da mesma decisão), o Estado Português continuou a aplicar a referida medida, incumprindo, frontalmente, a legislação comunitária.

EE. Os princípios da confiança e segurança jurídica sempre não darão cobertura à violação do Direito Comunitário que se verifica no caso dos autos: o Estado Português não pode ser objecto de tutela dos mencionados princípios em relação aos actos decorrentes da violação do Direito Comunitário em causa nos autos, pois nenhuma legítima expectativa ou legítimo direito se criou na sua esfera, como decorrência da violação dessa obrigação em vigor à data que praticou os factos.

FF. A previsão, no Tratado de Funcionamento da União Europeia, da obrigação de notificação prévia e proibição de execução de uma medida de auxílio não notificada, cria, legítima e juridicamente, na esfera dos particulares, um direito e uma expectativa de cumprimento da mesma obrigação pelos Estados-Membros, direito e expectativa - esses sim - dignos de tutela do princípio da confiança e segurança jurídica, corolários de um Estado de Direito, princípios que, assim, igualmente se mostram violados pela sentença proferida pelo Tribunal *a quo*.

GG. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93º, n.º 3, do Tratado [88º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, , C-295/97, Colect., p. I-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

HH. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88º, n.º 3],

último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em Violação do direito Comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, *Colect*, p. 1-165, n.º 20)»

- cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

II. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

- cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

JJ. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93º, n.º 3 [88º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, *a posteriori*, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, já referido, n.º 16).»

- cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

KK. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

- cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

LL. O Tribunal *a quo* incorreu, pois, em erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

— Termina pedindo a procedência do recurso e a revogação da sentença recorrida.

E mais pedindo, ainda, o seguinte:

— Caso assim não se entenda e se suscitem dúvidas relativamente ao alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos, mais se requer, nos termos do parágrafo 3 do art. 267º do TFUE, que a instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais:

- A implementação de uma medida parafiscal - *in casu*, a chamada taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88º do TCE (actual artigo 108º do TFUE)?

- A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa - consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual - financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

- O n.º 3 do artigo 88º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

- Em caso negativo - e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação

da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

- Uma medida parafiscal - *in casu*, a chamada taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, pode ver-lhe aplicado o regime previsto para os auxílios de minimis, face ao disposto no n.º 4 do artigo 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006?

- Em caso afirmativo, ainda assim, a ilegalidade decorrente da não notificação prévia da mesma medida parafiscal poderá ser sanada pela eventual conclusão, retirada somente volvidos vários anos da respectiva implementação, de que, por acaso, o auxílio em causa terá respeitado o limiar dos auxílios *de minimis*, ou poderá ser sanada pelo facto de se mostrar, eventualmente, previsível, na data da respectiva implementação, que o mesmo viria a respeitar esse limiar?

1.3. Contra-alegou o recorrido formulando, a final, as conclusões seguintes:

A. O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção do acto tributário atinente à taxa de promoção devida ao IVV, aqui Recorrido.

B. O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento oficioso — cfr. artigos 660º, n.º 2, 684º, n.ºs. 2 e 3 e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, todos do Código de Processo Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso n.º 053/2012.

C. Além da ampliação da matéria de facto requerida, a Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes.

D. A sentença a quo, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, e da jurisprudência firmada do STA decidiu pela improcedência da impugnação.

E. A matéria de Facto dada como provada pelo Tribunal a quo é a relevante para a decisão proferida e suficiente para a fundamentar, pelo que não carece de ampliação.

P. A posição aí defendida, já foi confirmada pelo STA pelo menos nos Acórdãos de 23 de Abril de 2013, proferidos nos recursos n.º 29/13-30 e n.º 48/13, de 30 de Abril de 2013, proferidos nos recursos n.º 292/13-30 e n.º 1503/12, de 22 de Maio de 2013, proferidos nos recursos n.º 1311/12-30, n.º 9/13, n.º 44/13, n.º 53/13 e n.º 200/13-30, de 29 de Maio de 2013, proferidos nos recursos n.º 1398/12, n.º 30/13, n.º 84/13 e 198/13-30, de 3 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1328/12-30 e n.º 143/13, de 5 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1288/12-30, n.º 125/13 e n.º 249/13 e de 26 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1245/12-30, n.º 1336/12-30 e 55/13-30, entre (cada vez mais) outros.

G. No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE - hoje, artigo 108º, n.º 2 do TFUE -, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

H. Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107º do TFUE.

I. Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.

J. A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação B..... para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação, não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.

K. A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;

ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,

iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

L. Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventualmente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, o que deita por terra as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.

M. O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual abrange o período compreendido entre 2002 e 2006 foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.

N. Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C(2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 — cfr. Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.º 1 e 4.

O. A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas ao respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108º, n.º 3 do TFUE.

P. No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento conclusivo, respeitam os limiares *de minimis* aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

Q. O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108º do TFUE, os auxílios *de minimis* concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

R. Após confirmação de que os limiares *de minimis* aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares *de minimis* aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso - cfr. doc n.º 7 em anexo.

S. Em Outubro de 2012 — através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 8 -, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

T. Esta carta traduz a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108º, n.º 3 do TFUE.

U. Também no que respeita às acções de promoção financiadas pelas receitas da taxa de promoção no período compreendido entre 2007 e 2011 — as quais não se encontram abrangidas pela Decisão de 2010 e a que diz respeito a taxa em crise nos presentes Autos -, a Comissão já encerrou as suas diligências de investigação preliminares, não tendo sequer chegado a instaurar qualquer procedimento de investigação formal, nesta matéria.

V. A semelhança do sucedido para o período compreendido entre 2002 e 2006, através de carta datada de 3 de Agosto de 2012, o Estado Português informou a Comissão de que os apoios concedidos entre 2007 e 2011 preenchem as condições previstas nos artigos 1º e 2º do Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, respeitando os limites *de minimis* aí estabelecidos, pelo que não constituem auxílios de Estado, na acepção do artigo 107º, n.º 1 do TFUE - cfr. doc. n.º 9 em anexo.

W. Através de carta datada de 18 de Setembro de 2012, a Comissão confirmou que toma boa nota do preenchimento dos limites *de minimis* pelos apoios concedidos entre 2007 e 2011 reconhecendo assim que, de acordo com as informações transmitidas por Portugal, os apoios em causa preenchem as condições previstas no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que obedecem aos limites *de minimis* aí fixados, não constituindo, consequentemente, auxílios de Estado — cfr. doc. n.º 10 em anexo.

X. O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107º do TFUE.

— Termina pedindo a confirmação da sentença recorrida e a improcedência da pretensão da Recorrente em ver anulado o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção em crise.

O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de autoliquidação de taxa de promoção do vinho, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), no montante global de € 1.754,85 (março 2002).

FUNDAMENTAÇÃO

1. A Comissão Europeia iniciou procedimento contraditório (C-43/2004) para apreciação da compatibilidade com o mercado comum do auxílio estatal financiado pela receita obtida com a taxa controvertida, cobrada pelo IVV (art. 108º n.º 3 Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; factos provados alínea F) H).

No termo daquele procedimento a Comissão Europeia adoptou decisão, em 20 julho 2010 nos termos da qual designadamente:

«Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e do produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea, c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006»

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal (...) são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno (...) em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo».

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes:

(...)

Aquela decisão não transitou em julgado em virtude da interposição de recurso pelo Estado Português

2. Após negociações entre as partes a Comissão adoptou decisão, em 4 abril 2012, alterando as sétima e nona condições do artigo 3º n.º 2 da decisão adoptada em 20 julho 2010, em termos que justificaram a desistência do recurso interposto pelo Estado Português, as quais ficaram com as seguinte redacção:

«no caso das pessoas que ainda não tenham efectuado o pagamento da taxa, as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento da parte proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados de outros Estados-membros e que é destinada a financiar a parte do auxílio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais (...)

«se noutro Estado-Membro tiver sido imposta uma taxa com objectivos similares aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal, as autoridades portuguesas comprometem-se a reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha sido afeta ao financiamento de medidas de auxílio na aceção do artigo 107º, n.º 1, do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado-Membro» (cf. documento fls. 217/220).

Uma interpretação adequada das proposições da decisão adoptada (versão originária e versão alterada) permite a formulação das seguintes conclusões:

1ª. A notificação à Comissão do auxílio estatal constitui cumprimento de dever de informação, no sentido de permitir uma apreciação prévia sobre a sua compatibilidade com o mercado interno, por forma a prevenir a aplicação de medidas que falseiem ou ameacem falsear a concorrência (arts. 107º n.º 1 e 108º n.º 3 TFUE).

2ª. A omissão de notificação à Comissão não determina a ilegalidade da taxa, como inequivocamente resulta do facto de a Comissão ter declarado a compatibilidade da taxa incidente sobre vinhos e produtos vínicos produzidos e comercializados em Portugal, apesar de o auxílio ter sido executado ilegalmente (art. 2º da decisão da Comissão).

3ª. *Vinhos e produtos vínicos produzidos e comercializados em Portugal*

A compatibilidade da taxa com o mercado interno é incondicional

4ª. *Vinhos e produtos vínicos importados de outros Estados-Membros*

A compatibilidade da aplicação da taxa com o mercado interno está garantida pela adesão e cumprimento pelo Estado Português das condições estabelecidas na decisão da Comissão (versão originária e versão alterada).

3. A jurisprudência recente do STA-SCT tem-se pronunciado, sem dissidência, no sentido da legalidade da taxa controvertida, cobrada pelo IVV, IP, aderindo à fundamentação do seminal acórdão 23 abril 2013 processo n.º 29/13, cujo sumário merece transcrição:

1. *Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e aplicar a noção de auxílio do artigo 92º do Tratado (actual art. 107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108º, n.º 3, do TFUE.*

2. *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P. cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*

3. *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*

4. *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*

5. *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal do procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P. e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*

6. *A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica. (cf. jurisprudência consonante expressa, designadamente, nos acórdãos 30.04.2013 processo n.º 1503/12; 30.04.2013 processo n.º 292/13; 15.05.2013 processo n.º 1476/12; 22.05.2013 processo n.º 200/13; 29.05.2013 processo n.º 30/13; 5.06.2013 processos n.ºs 1288/12, 125/13 e 249/13; 26.06.2013 processos n.ºs 1245/12, 1336/12 e 55/13).*

4. Com relevância decisiva para a afirmação da compatibilidade da taxa com as normas de direito comunitário que prevêm a comunicação prévia à Comissão impõem-se os argumentos seguintes:

- a componente da receita da taxa de promoção afecta às despesas com a actividade de funcionamento do IVV dirigida à coordenação geral do sector vitivinícola não constitui auxílio estatal, sujeito a notificação prévia, conforme liminarmente reconhecido pela Comissão (arts. 10 n.º 1 e 11º n.º 1 DL n.º 119/97, 15 março);

- a Comissão não questionou a declaração das autoridades portuguesas segundo a qual a componente da receita da taxa afecta a medidas de promoção e publicidade dos vinhos e produtos vínicos de origem portuguesa nos outros Estados-Membros e em países terceiros respeita os limites *de minimis* fixados no Regulamento n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 dezembro 2006, dispensando a comunicação prévia à Comissão (arts. 108º n.º 4 e 109º TFUE, anteriores arts. 88º n.º 4 e 89º TCE; conclusões S.T.U.V.W. das contra-alegações do IVV, fls. 382/383, docs. fls. 262/ 267).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.7. Corridos os Vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

Nos termos do disposto no art. 663º, n.º 6, do Novo CPCivil, aplicável ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo *ex vi* art. 679º do mesmo Código, remete-se para a matéria de facto constante da sentença recorrida.

3.1. O presente recurso é interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação deduzida pela sociedade A....., Lda., contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de taxa de promoção sobre o vinho e produtos vínicos, referente ao período mensal de Março de 2002, no montante de 1.754,85 Euros, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho.

E as questões que cumpre decidir reconduzem-se às de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento ao decidir que tal taxa não sofre de ilegalidade por falta de notificação prévia à Comissão Europeia em conformidade com o disposto no n.º 3 do art. 88º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE) – actual n.º 3 do art. 108º ⁽¹⁾ e aferir da necessidade de proceder ao reenvio prejudicial ao Tri-

bunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para conhecimento das questões colocadas na parte final das conclusões].

Trata-se de questões que são em tudo idênticas (até nos pressupostos de facto) às que foram decididas neste Supremo Tribunal pelo acórdão proferido em 23 de Abril de 2013, no recurso n.º 29/13, e no qual, com fundamentação que merece a nossa inteira adesão, se concluiu no sentido da manutenção da autoliquidação aí em causa e de que ficava prejudicado o pedido de reenvio prejudicial, por inutilidade – acórdão a que, como bem salienta o MP, se seguiram muitos outros, nomeadamente, os prolatados em 30/4/2003, no proc. n.º 292/13; em 22/5/2013, nos procs. n.ºs. 9/13, 44/13, 48/13, 53/13, 200/13 e 1311/12; em 29/5/2013, nos procs. n.ºs. 84/13, 198/13, 30/13, e 1398/12; em 26/6/2013, nos procs. n.ºs. 1329/12 e 55/13; em 10/7/2013, nos procs. n.ºs. 44/13, 9/13, 53/13 e 200/13; em 2/10/2013, nos procs. n.ºs. 1221/12, 46/13 e 177/13; em 23/10/2013, nos procs. n.ºs. 1464/12, 31/13, 176/13 e 207/13; em 30/10/2013, nos procs. n.ºs. 193/13, 408/13, 1081/13, 1138/13 e 1147/13; em 13/11/2013, nos procs. n.ºs. 0901/13 e 01304/12; em 27/11/2013, nos procs. n.ºs. 01286/12 e 01232/12; em 4/12/2013, nos procs. n.ºs. 01287/12, 01441/12, 01143/13 e 0202/13; em 11/12/2013, no proc. n.º 01389/13; e em 19/2/2014, nos procs. n.ºs. 01394/13, 028/13 e 09/14.

3.2. A doutrina expandida em tais arestos, nomeadamente naquele acórdão proferido no processo n.º 29/13 (que pode ser consultado no sítio da Internet dgsi.pt/) é inteiramente transponível para o presente caso – sendo, aliás, as alegações e contra-alegações substancialmente idênticas – e encontra-se alicerçada nas razões jurídicas resumidas no respectivo sumário.

Deste modo, atentando na regra constante n.º 3 do art. 8º do Código Civil – que impõe ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito – e não se vendo que a Recorrente invoque em juízo novas razões que infirmem a fundamentação em que assentou essa decisão ou que levem a inflectir ou a divergir do entendimento aí afirmado, impõe-se remeter para essa fundamentação, que assim se acolhe e subscreve na íntegra.

Termos em que se negará provimento ao recurso com a fundamentação constante do aludido acórdão, desse modo ficando prejudicado, por inutilidade, o pedido de reenvio prejudicial para o TJUE formulado pela Recorrente.

3.3. E tendo em conta as circunstâncias supra referidas, e, em especial, o facto de a Comissão ter conhecimento perfeito de toda a situação em torno da taxa de promoção do vinho desde 2004 e ter acabado por concluir não haver qualquer violação do Direito comunitário em relação a todas as componentes da mesma, podemos com segurança concluir que não haveria qualquer possibilidade de a sua intervenção poder influenciar o conteúdo material do acto de liquidação em causa, mesmo considerando que se reporta a taxa referente ao mês de Março de 2002.

Com efeito, como também se salienta no citado acórdão de 26/6/2013, no proc. n.º 055/13, «a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito no já citado Acórdão 29/13, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado residem na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

Ora, no caso em apreço, a finalidade que se pretende obter foi alcançada, na medida que não subsiste qualquer violação do Direito Comunitário, pelo que a aplicação automática da sanção da nulidade seria manifestamente desproporcionada.

Sobretudo se se tiver em conta que, recorde-se, a receita da taxa afecta ao financiamento das actividades do IVV, I.P., corresponde a mais de 62% do seu orçamento e que a componente da taxa que inicialmente suscitou dúvidas à Comissão representa apenas uma pequena parte.

Note-se também que a proceder a tese da recorrente, a mesma teria como consequência pôr em causa o financiamento da actividade do IVV, I.P., pelo menos desde 1995 até 2010, com a consequente violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

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

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

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

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

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, sendo de confirmar o julgado recorrido - de improcedência da impugnação judicial deduzida - ficando prejudicados, por inutilidade, os demais pedidos formulados pela recorrente, incluindo o da ampliação da matéria de facto para efeitos de aferição do limiar de *minimis* (cfr. Conclusão Z) e o de reenvio prejudicial para o TJUE.

E, assim sendo, formulam-se as seguintes conclusões decalcadas dos sumários dos vários arestos já citados:

1 - Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do art. 92º do Tratado de Roma (actual art. 107º do TFUE) com vista a avaliar a legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108º, n.º 3, do TFUE.

2 - A taxa de promoção do vinho (criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo) ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais (característica típica associada à qualificação dos auxílios), não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.

3 - Para além de a Comissão ter concluído, logo no início de procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afectada ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de *minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final.

4 - Sendo, por isso, de considerar não existir “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa, nem a consequente suspensão da sua execução.

5 - A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada, sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.

6 - A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Dispensa-se a junção de cópia certificada do supra mencionado acórdão proferido em 23/4/2013, no processo n.º 29/13, uma vez que se indicou onde o mesmo pode ser consultado.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) «Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final») do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)»

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Pluralidade de execuções. Apensação. Oposição.

Sumário:

Tendo sido apensadas, a requerimento do executado e ao abrigo do disposto no art.º 179º, n.º 1 do CPPT, várias execuções que se encontrem na mesma fase, pode e deve, por razões de economia processual, ser apresentada uma única oposição, relativamente a todas as elas.

Processo n.º 513/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. A....., com os sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de fls. 201/203, que julgou por verificada a excepção dilatória inominada de cumulação ilegal de oposições e indeferiu liminarmente a petição inicial de oposição às execuções fiscais por si deduzida.

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

«A. O aqui recorrente foi citado, na mesma data, para as seguintes execuções:

3360201401063308, 3360201401012207, 3360201301064525, 3360201401012215, 3360201401063316 e 3360201301064533;

B. Tais execuções, para além do mesmo executado e de terem sido instauradas na mesma data pelo mesmo Serviço de Finanças têm em comum as seguintes particularidades:

- Estão na mesma fase processual;

- Dizem respeito ao mesmo imposto (IVA);

- Dizem respeito à mesma devedora principal;

- Os fundamentos da execução por reversão são os mesmos;

C. Os fundamentos da oposição do aqui recorrente relativamente às referidas execuções são os mesmos;

D. Tais execuções deveriam ter sido apensadas, nos termos ao art. 179 n.º 1 do CPPT, mas não o foram;

E. A mesma disposição legal prevê a possibilidade do contribuinte requerer a apensação;

F. O oponente, como ponto prévio da sua oposição, requereu essa apensação;

G. O órgão de execução fiscal deferiu essa apensação, por razões de celeridade processual e por entender que se verificavam os requisitos legais;

H. Notificou o oponente que a apensação foi deferida;

I. O órgão de execução fiscal a partir dessa apensação tramitou o processo como unitário;

J. Designadamente, quando o remeteu para o Tribunal recorrido;

K. Quando a petição inicial da oposição foi analisada pelo órgão de execução fiscal, já a apensação tinha sido decidida e materializada;

L. Quando a oposição foi remetida para o Tribunal Recorrido, já não existiam 6 execuções autónomas, mas sim apenas um processo de oposição fiscal ao qual as execuções se encontravam apensadas;

M. Sendo os fundamentos da execução os mesmos e os da oposição, também por uma questão de segurança e uniformidade jurídica se justifica a apensação dos processos;

N. Para que não se corra o risco de diferentes decisões de mérito;

O. Se o tribunal recorrido entendesse que a apensação de execuções não se justifica e bem como a apresentação de uma oposição unitária, deveria, no mínimo, ter proferido convite ao aperfeiçoamento;

P. Com o devido respeito, também não se justifica o argumento da decisão recorrida no sentido em que não pode haver qualquer convite à opção pela execução que pretende impugnar;

Q. É que o recorrente, na sua oposição com requerimento prévio para apensação, optou logo pela execução à qual a oposição se destinaria, caso a apensação não fosse aceite;

R. De qualquer forma, tendo em conta os princípios da justiça tributária, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, da celeridade e da mútua colaboração entre os órgãos da administração pública e os cidadãos, a apensação foi bem decidida, a oposição unitária foi bem recebida e não se compreende como é que o tribunal recorrido entendeu indeferir liminarmente a oposição.

5. O que se traduziu na impossibilidade do recorrente apresentar a sua legítima defesa;

T. Ao tê-lo feito, violou as seguintes disposições legais: arts. 179º, n.º 1, 203º, 204º, 206º e 209º, todos do Código do Procedimento e de Processo Tributário e ainda os arts. 9º, 55º, e 59º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

Nestes termos e nos melhores de Direito, deve o presente recurso ser provado e procedente e em consequência ser revogado o duto despacho recorrido e substituído por outro que decreta o prosseguimento dos autos».

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3- O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer com a seguinte fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

(...)«Sucede que, no caso em análise, embora seja certo que, aquando da apresentação da PI de oposição ainda não tivessem sido apensadas as 6 oposições, como refere o despacho recorrido, o certo é que o OEF, a quem incumbe a apensação das execuções, nos termos do estatuído no artigo 179.º/1 do CPPT, antes de analisar a PI de oposição e de remeter os autos ao Tribunal procedeu à apensação das ditas 6 execuções, como havia requerido o recorrente, como resulta da Informação Oficial que faz fls. 37 dos autos, plenamente corroborada pelos documentos juntos com o recurso jurisdicional.

Portanto, quando a PI de oposição foi analisada pelo OEF e o processo foi remetido a Tribunal as execuções mostravam-se apensadas pela AT, correndo todas elas conjuntamente, não havendo, assim, fundamento legal para indeferimento liminar da PI de oposição, uma vez que não ocorre cumulação ilegal de oposições.

A decisão recorrida merece, assim, censura.»

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5- É o seguinte o teor do despacho reclamado:

«A....., contribuinte fiscal n.º, melhor identificado nos autos, doravante abreviadamente designado oponente, deduziu a presente oposição aos processos de execução fiscal ns: 3360201401063308, 3360201401012207, 3360201301064525, 3360201401012215, 3360201401063316 e 3360201301064533, ao abrigo do art. 204.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

*

Questões que ao tribunal cumpre solucionar.

Ao tribunal cumpre, desde logo, apreciar e decidir a inadmissibilidade legal de apresentação de uma oposição para diferentes processos de execução fiscal.

O próprio oponente refere que foi citado nas seis execuções, que não se encontram apensadas e requer a sua apensação ou em alternativa o pedido do art. 11.

Conforme decorre dos autos, designadamente da petição inicial apresentada, e o próprio oponente reconhece, este apresentou uma única petição inicial de oposição para os seis processos de execução fiscal não apensados entre si.

A oposição constitui uma contestação à execução fiscal a que respeita. A petição inicial da oposição não pode respeitar a execuções fiscais distintas. Cada oposição tem de ter a sua própria petição inicial.

Uma petição inicial de oposição dirigida a várias execuções fiscais não é válida e obsta ao conhecimento do mérito de qualquer uma delas. Não havendo, por isso, qualquer convite à opção pela execução que pretende impugnar nem pode estar condicionada aos pedidos de notificação e pagamentos de taxa de justiça a que se refere o oponente.

Estamos, assim, perante excepção dilatória insuprível inominada.

As excepções dilatórias são de conhecimento oficioso, obstam ao prosseguimento do processo e ao conhecimento do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância (arts. 89.º, n.º 1, do CPTA, 278.º, n.º 1, alínea e), 576/1/2, e 578, do CPC, ex vi 2/c) e e), do CPPT).

No processo de oposição a citação depende de despacho judicial prévio, pelo que verificada uma excepção dilatória insuprível, o tribunal deve decidir-se pelo indeferimento liminar da petição inicial.

Decisão.

Pelo exposto, indefere-se liminarmente a petição inicial (arts. 89/1/g), do CPT 576/1/2, e 578, do CPC, ex vi 2/c/e, do CPPT).»

6. Delimitação do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a decisão do TAF do Porto de fls. 201/203 dos autos, que julgou verificada a excepção dilatória inominada decorrente de cumulação ilegal de oposições e rejeitou liminarmente a oposição.

Contra o assim decidido, insurge-se o recorrente defendendo que, como ponto prévio da sua oposição, requereu essa apensação das execuções sendo que o órgão de execução fiscal deferiu essa apensação, por razões de celeridade processual e por entender que se verificavam os requisitos legais, tendo notificado o oponente de que a apensação foi deferida.

Mais alega que a partir dessa apensação o órgão de execução fiscal tramitou o processo como unitário, designadamente, quando o remeteu para o Tribunal recorrido. E que, quando a oposição foi remetida para o Tribunal Recorrido, já não existiam 6 execuções autónomas, mas sim apenas um processo de oposição fiscal ao qual as execuções se encontravam apensadas.

6.1 Entendemos que assiste razão ao recorrente.

Como é sabido, e vem sendo afirmado pela jurisprudência desta secção, não é legalmente admissível deduzir uma única oposição a várias execuções fiscais que não se encontrem apensadas, constituindo tal situação uma excepção dilatória inominada que determina o indeferimento liminar da petição inicial ou a absolvição da Fazenda Pública da instância, consoante seja verificada em fase liminar ou na sentença. – cf. neste sentido, os Acórdãos de 05.12.2007, recurso 795/07, de 09.09.2009, recurso 521/09, de 04.09.2011, recurso 242/11, de 25.01.2012, recurso 802/11, de 21.03.2012, recurso 867/11, de 28.11.2012, recurso 840/12, de 16.01.2013, recurso 292/12, de 17.04.2013, recurso 199/13, de 02.07.2014, recurso 390/14 e de 12.05.2015, recurso 1193/14, todos in www.dgsi.pt.

Como se sublinha no Acórdão 802/11 de 25 de Janeiro de 2012, «conquanto a *oposição* apresente a *fisionomia* de uma acção, instaurada pela apresentação duma *petição* inicial, a verdade é que ela funciona como contestação. O seu fim é impugnar a própria execução fiscal; daí o nome de *oposição*» (ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, Almedina, 4.^a edição, anotação 2 ao art. 285.º, pág. 603.) e «a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma relativamente à execução fiscal, funciona na dependência deste como uma contestação à pretensão do exequente» (JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 2 ao art. 203.º, pág. 428, com indicação de jurisprudência.).

Assim, afigura-se-nos insustentável a dedução de uma única oposição contra execuções fiscais que não estejam apensadas.

Mas não será assim caso tenham sido apensadas várias execuções que se encontrem na mesma fase.

Trata-se aliás de hipótese prevista no art.º 179º, n.º 1 do CPPT. Quando as execuções se encontrem na mesma fase, pode a apensação ser efectuada oficiosamente ou a requerimento do executado.

E foi isso que sucedeu no caso subjudice, como bem alega o recorrente.

Com efeito resulta da informação oficial de fls. 37 que o órgão de execução fiscal, antes de analisar a PI de oposição e de remeter os autos ao Tribunal procedeu à apensação das referidas 6 execuções, fixando como processo principal o processo de execução fiscal n.º 336021301064525.

Assim, quando a petição inicial de oposição foi analisada pelo órgão de execução fiscal e o processo foi remetido a Tribunal as execuções mostravam-se apensadas, correndo todas elas conjuntamente - cf. fls. 3 e 4.

Neste contexto, razões de economia processual apontavam no sentido de que podia e devia ser apresentada uma única oposição, relativamente a todas as execuções, que aliás se encontravam na mesma fase, sendo a tramitação unitária relativamente à globalidade das execuções apensadas a forma adequada ⁽¹⁾.

Daí que se conclua que no caso em apreço não se verifica cumulação ilegal de oposições.

A decisão recorrida, que assim não entendeu, é merecedora das críticas que lhe são remetidas pela recorrente e não pode, pois, ser confirmada.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, determinando a baixa dos autos à primeira instância para prosseguirem seus regulares termos.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

⁽¹⁾ Cf. neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, no seu *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Áreas Edit., 6ª edição, Volume III, pag. 543

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Pedido de revisão da matéria colectável. Reclamação graciosa necessária. Impugnação do acto de liquidação. Avaliação indirecta. Desconsideração de custos.

Sumário:

I — A determinação da matéria colectável, por método de avaliação indirecta não decorre do nome que lhe foi atribuído pela Administração Tributária mas das concretas operações que foram adoptadas para apurar o montante de imposto a liquidar e ela tem lugar quando a Administração Tributária verificar a existência

de discrepâncias entre a declaração do contribuinte e a realidade tributável, corrigindo a matéria colectável a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que disponha.

II — *Tal não ocorre se a Administração Tributária, se limitou a desconsiderar custos constantes de facturas que entendia não regulares e não reveladoras de pagamentos efectuados pelo originário devedor no âmbito de um contrato de empreitada em que era dono da obra.*

III — *Nesse contexto não se verifica qualquer obstáculo, nem mesmo a ausência de pedido de revisão da matéria colectável, para que em sede de impugnação judicial seja apreciada a legalidade do acto de liquidação.*

Processo n.º 535/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – **Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé** de 23 de Janeiro de 2014

Julgou verificada a excepção dilatória da inimpugnabilidade do acto, e absolveu a Fazenda da instância.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A..... impugnante, identificado nos autos, **veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada**, proferida nos autos de Impugnação Judicial, Processo n.º 194/12.2BELLE, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

a) Vem o presente recurso interposto da sentença que absolveu a Fazenda Pública da instância, por considerar verificada a excepção dilatória de inimpugnabilidade do acto, prevista no art. 91º da LGT.

b) O Tribunal recorrido não apreciou a ação proposta, porquanto, entendeu que faltava um pressuposto essencial para a apreciação do pedido, que se consubstanciava no pedido de revisão da matéria colectável, previsto no art. 91º da LGT.

c) Frisa o tribunal a quo na sentença que se recorre o seguinte: “*no caso dos autos, está em causa uma liquidação de IRC relativa ao exercício de 2006 cuja matéria tributável foi fixada através da utilização de métodos indirectos.*”; bem como, posteriormente, citado o impugnante para a execução e informado que, nos termos do art. 22º n.º 4 da LGT, a contar da citação, pode apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial, com base nos fundamentos previstos no art. 99º do CPPT e os prazos estabelecidos nos arts. 70º e 102º do CPPT.

d) Entendeu o Tribunal a quo que o impugnante, ora recorrente, deduziu a impugnação judicial em escopo com fundamento na ilegalidade do recurso a métodos indirectos para determinar a matéria tributável.

e) A decisão proferida pelo Tribunal a quo padece de claro erro!

f) O recorrente deduziu a impugnação judicial em escopo nos presentes autos apresentando este a seguinte causa de pedir e pedido que se transcreve supra nas presentes alegações de recurso.

g) O impugnante, ora recorrente, não optou por deduzir a impugnação visada com fundamentos na ilegalidade do recurso a métodos indirectos para determinar a matéria tributável.

h) O recorrente optou pela impugnação judicial, porquanto, nos termos do art. 99º do CPPT, este meio é o próprio para se aferir, entre outros previstos no atrás mencionado normativo, a “*Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários.*”.

i) O recorrente com a sua impugnação visa atacar e pretende a anulação da errada qualificação e quantificação feita pela AT quanto aos rendimentos, lucros e valores patrimoniais de IRC que aquela apurou na liquidação oficiosa (com recurso a métodos indirectos) do ano de 2006 da empresa B....., Lda..

j) Logo, considera o recorrente que não errou na sua opção tal e qual alega o tribunal recorrido, pois ao recorrente citado na execução fiscal, é-lhe notificado o direito a, nos termos do art. 22º n.º 4 da LGT, reclamar ou deduzir impugnação judicial.

k) Com efeito, dispõe o art. 22º n.º 4 da LGT o seguinte dispositivo: “*As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.*”.

l) Reza tal dispositivo que o responsável subsidiário, in casu, citado na qualidade atrás mencionada “pode” «ou» reclamar «ou» impugnar os elementos da liquidação sempre que a responsabilidade lhe for atribuída nos mesmos termos em que responde o devedor principal.

m) No presente caso, a citação vai no sentido da quantia exequenda peticionada ao devedor principal, ser paga pelo devedor subsidiário.

n) E, tal norma indica (art. 22º n.º 4 da LGT) que, o devedor subsidiário pode tanto reclamar como impugnar a dívida em apreço, cumprindo à AT comunicar, com a notificação ou citação, os elementos essenciais da sua liquidação incluindo a fundamentação.

o) Ora, não faria sentido algum o legislador ordenar ao órgão tributário para este, com a notificação ou citação, comunicar os elementos essenciais da liquidação e respetiva fundamentação, indicando-os ao devedor subsidiário para este optar por reclamar ou impugnar, para, após, o Tribunal a quo entender que, afinal o devedor subsidiário já não poderá optar por reclamar ou impugnar, tem sim que cumprir o requisito que determina ao “devedor principal”, obrigatoriamente, o recurso ao pedido de revisão da matéria colectável previsto no art. 91º da LGT.

p) Ademais, a obrigatoriedade constante no art. 91º n.º 1 da LGT é aplicável ao sujeito passivo da relação tributária, que, in casu, é a empresa B....., Lda., e não o ora recorrente, agora na qualidade de devedor subsidiário.

q) Assim é entendimento do recorrente que o Tribunal a quo mal andou ao decidir como decidiu, pois violou o disposto no art. 22º n.º 4 da LGT.

r) O entendimento do recorrente é pois no sentido de, ao devedor subsidiário, citado em execução fiscal, para os efeitos da reversão, detém o mesmo o direito a optar pela reclamação ou impugnação da liquidação que lhe é comunicada pela AT, referente ao devedor principal da quantia exequenda.

s) Ademais, mesmo que assim não se entenda, o que se admite a título de patrocínio, sempre o impugnante poderia recorrer de imediato à impugnação judicial, atento os fundamentos constantes na causa de pedir e pedido, irem ao encontro do disposto no art. 99º do CPPT.

Requeru a revogação da sentença recorrida por não verificada a excepção de inimpugnabilidade do acto, e a sua substituição por outra que ordene os ulteriores termos processuais até final.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Mostram-se provados, por documento, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. Em 30 de Dezembro de 2009, foi elaborado Relatório de Inspecção Tributária relativo à actividade desenvolvida por B....., LDA., tendo sido propostas correcções à matéria colectável do IRC do exercício de 2006 através de métodos indirectos – facto admitido por acordo.

2. Consequentemente, em 22 de Fevereiro de 2010 foi emitida a liquidação de IRC n.º 2010.8310001250, no valor de € 33.661,56 – acto impugnado.

3. Em 2010, B....., LDA., apresentou a Petição Inicial da Impugnação Judicial que correu termos neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé sob o n.º 273/10.0BELLE e que deduziu contra a liquidação de IRC do exercício de 2006, tendo sido julgada improcedente com fundamento, além do mais, em que “A liquidação de IRC impugnada tem por base a matéria tributável apurada com recurso a métodos indirectos, conforme resulta do relatório de inspecção”, sendo que “não tendo sido apresentado o pedido de revisão de matéria tributável, não é processualmente admissível a presente impugnação” – cfr. fls. 65-74 do apenso.

4. B....., LDA., interpôs recurso desta decisão e, por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Maio de 2011 – processo n.º 262/11, transitado em 9 de Junho de 2011, foi negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida, já que “a Impugnação Judicial deduzida pela ora recorrente carece de um pressuposto procedimental imperativo, traduzido na prévia reclamação, concretizada no pedido de revisão da matéria tributável, em cujo âmbito se inscreve a apreciação dos pressupostos da determinação indirecta da matéria colectável (artigos 86.º, n.º 5, e 91.º, n.ºs 1 e 14 da LGT e 117.º, n.º 1, do CPPT)” – cfr. fls. 56-81 e 119 do apenso.

5. Em 16 de Dezembro de 2011, o Processo de Execução Fiscal n.º 1112-2010/01025309 que corria termos contra B....., LDA., reverteu contra A..... – cfr. fls. 100 do apenso.

6. A..... foi citado para essa execução nos seguintes termos, no que ora interessa:

“(…) Mais, fica citado de que, no mesmo prazo, poderá requerer o pagamento em prestações, nos termos do artigo 196.º do CPPT, e/ou a dação em pagamento, nos termos do artigo 201.º do mesmo código, ou então deduzir oposição judicial, com base nos fundamentos prescritos no artigo 204.º do CPPT.

Informa-se ainda que, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, a contar da data da citação, poderá apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial, com base nos fundamentos previstos no artigo 99.º do CPPT e os prazos estabelecidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT.” – cfr. fls. 50v dos autos.

7. A..... não deduziu o pedido de revisão da matéria tributável previsto no artigo 91.º da Lei Geral Tributária – facto confessado a fls. 174-175 dos autos; cfr. a Procuração de fls. 28.

Questão objecto de recurso:

1- O devedor subsidiário, citado em execução fiscal, para os efeitos da reversão, detém o mesmo o direito a optar pela reclamação ou impugnação da liquidação que lhe é comunicada pela AT, referente ao devedor principal da quantia exequenda?

Começaremos por analisar o pedido e a causa de pedir apresentados no processo de impugnação, aliás, transcritos nas alegações de recurso:

O recorrente deduziu a impugnação judicial em escopo nos presentes autos apresentando este a seguinte causa de pedir e pedido que infra se transcreve:

“1. O impugnante foi citado para proceder ao pagamento da quantia de € 33.661,56, proveniente de dívida de IRC da empresa que foi gerente até 27.7.2009, altura em que ocorreu a dissolução e encerramento da liquidação da empresa devedora originária B....., Lda.

2. Logo, nos termos do art. 22.º n.º 4 da LGT é facultado ao responsável subsidiário e ora impugnante o direito de impugnar judicialmente a dívida, querendo, como aliás pela presente o faz, nomeadamente, o valor da dívida nos mesmos termos em que o responsável principal o pode fazer.

3. Para tanto, deverá o órgão fiscal juntar com a citação os elementos necessários da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

Sem prescindir,

4. A dívida no valor supra expresso, que decorre no âmbito do processo de execução fiscal mencionado no introito deriva do resultado de ação de inspeção tributária.

5. Sendo que a dita inspeção tributária teve origem no dia 16.11.2009 e terminou no mesmo dia.

6. Sendo pois o lucro tributável corrigido com uma variação de € 122.022,79.

Porquanto,

7. A FP (Fazenda Pública) considerou que o facto da devedora B....., LDA, ter feito pagamentos a uma entidade não residente por serviços feitos no país membro – Espanha - violou o art. 63º-C da LGT e 115º do CIRC, e, ainda, não considerando como custos/perdas (art. 23º do CIRC) ao rendimento da impugnante as prestações de serviços pagas por aquela em Espanha e melhor id. no dito relatório.

8. Isto, devido, mormente, ao facto da FP ter considerado que as facturas constantes no dito relatório não preencheram os requisitos e existem indícios de não dizerem respeito a operações verdadeiras, cfr: alínea 17) do capítulo IV do dito Relatório de Inspeção Tributária (RIT).

Porém,

9. Os factos que a FP indica, mormente, que a firma B....., Lda. detém um nome e depois outro, desde logo, falece, porquanto, trata-se de um acaso e fruto da má escrita do emissor das facturas provindas do terceiro, a saber o operador comercial Espanhol.

10. Depois, o mesmo se dirá quanto ao número fiscal do terceiro, porquanto;

11. Os números nas facturas são sempre os mesmos, ocorrendo, porém, que as letras que antecedem ou sucedem o número fiscal aparecem, por vezes, à frente outras vezes atrás do número.

Mais,

12. As facturas são sempre acompanhadas de carimbo com a identificação e número fiscal e, bem assim, composto com a assinatura do representante do terceiro Espanhol – C..... -.

Acresce ainda,

13. A empresa B....., Lda. e o terceiro Espanhol, C....., emitente das facturas em apreço no dito RIT, foram alvo de um contrato a que as partes denominaram, à altura, de “Contrato de Adjudicação de Empreitada”, cf. doc. n.º 1 que se junta para os legais efeitos.

14. Que, para todos os efeitos, de um contrato de empreitada de obra particular se trata.

Ademais,

15. A empresa C....., SRL existe ou existiu à data como operador em Espanha, tanto que, entidades oficiais espanholas detinham, inclusive, execuções fiscais a correr contra a mesma (doc. n.º 2).

16. Logo, a empresa que emitiu as facturas em apreço era operador válido em Espanha.

17. Aliás, sendo Espanha o local onde os serviços prestados pela B....., Lda. se realizaram, nomeadamente, a prestação de serviços, contratação e pagamento.

18. O que, desde logo, decorre do teor do próprio RIT em apreço.

19. Quanto aos requisitos das facturas Espanholas, as mesmas, em Espanha, são efectuadas nos termos em que as mesmas foram apresentadas à impugnante.

20. Ou seja, sem os requisitos previstos no CIVA Português.

21. Com efeito, em Espanha, legalmente as facturas podem ser emitidas e escritas à mão, bastando, para o efeito, preencher os dados dos intervenientes, operações praticadas, NIF's, residências, montante de imposto e total com imposto.

Acresce o facto que,

22. A impugnante desconhece o regime fiscal de Espanha, e, bem assim, os requisitos que obrigam os SP Espanhóis.

23. Até porque, se vive presentemente, por força do tratado da União, num regime de liberdade entre membros da União de circulação de pessoas, bens, capitais e serviços.

Posto isto,

24. O negócio entre a impugnante e o terceiro, em Espanha, efetivamente, ocorreu por força, nomeadamente, da contratação escrita entre as partes.

25. As facturas Espanholas, que a FP não considerou para efeitos fiscais de custos e perdas, deverão ser validadas, porquanto, admissíveis no país de origem e localização da prestação de serviços.

26. Sendo pois documentos bastantes para prova dos pagamentos feitos pela empresa B....., Lda.

27. Com efeito, o operador (terceiro) Espanhol, C....., SRL, existiu, enquanto tal, à data da emissão das facturas emitidas.

28. Mais, a prestação de serviços feita pela impugnante em Espanha, referente à liquidação de IRC 2006 ora impugnada, não se trata de aquisição intracomunitária de bens, cf. para o efeito o disposto nos arts. 1º, 4º, 7º e 8º do DL 190/92 de 28.12.

29. Logo, o operador/terceiro não tinha que estar sequer registado como tal, contrariamente ao estabelecido pela FP no RIT que se encontra a ser escopo da presente impugnação.

30. Reza ainda a FP que não existem documentos que sustentem o pagamento dos serviços prestados à empresa estrangeira.

No entanto,

31. As próprias facturas têm ínsito a menção recibo, daí assinadas pelo representante da entidade estrangeira (C....., SRL), tal como, tantas vezes ocorre nas facturas/recibo por vendas a dinheiro em Portugal.

32. Depois, atento a prestação de serviços prestada à impugnante cumpria pagar o serviço e receber o documento respectivo o que, diga-se, fê-lo, constando os mesmos dos autos.

33. E, diga-se, os cheques e transferências entre países nem sempre resulta, pelo que, o empresário Espanhol sempre pretendeu logo receber as quantias que lhe eram devidas, em dinheiro, sob mero receio de as não receber.

34. Logo, existe nos autos do RIT, reitera-se, documentação bastante que suporta a existência e indícios que os trabalhos foram realizados e pagos pela impugnante.

35. Mais, a FP não pode é, por sua livre vontade, tal como o fez, descaracterizar o facto dos pagamentos terem ocorrido somente com base na desconsideração pelas facturas que, ademais, cumprem os requisitos legais espanhóis, e, ainda, pelo facto do pagamento não ter sido feito através de conta bancária, desde logo, porque, este último facto não motiva a desconsideração como custo ou perda no rendimento tributável, e, motiva sim contra-ordenação fiscal, nos termos do art. 129º do RGIT.

Pelo que,

36. Falece, desde logo, a posição tomada pela FP com base nos documentos juntos nos presentes autos, e, ainda, com base nas declarações feitas pelos interessados, que o rendimento tributável apurado pela FP, em sede de inspecção e avaliação tributárias por métodos indirectos é aquele constante da liquidação impugnada.

Com efeito,

37. A FP pretende reprimir várias infracções fiscais feitas, provavelmente, pela entidade estrangeira no país de origem (Espanha) à B....., Lda.

38. Assacando-lhe uma responsabilidade tributária que não lhe é imposta e devida.

39. Sendo ainda que as ditas facturas até são, crê-se, válidas de acordo com os requisitos legais de Espanha.

Sem prescindir,

40. A B....., Lda. encontra-se dissolvida e liquidada antes da notificação pela FP da acção de investigação e fiscalização fiscal (doc. n.º 3).

41. Pelo que a mencionada empresa não detém, desde a sua liquidação, personalidade jurídica, cf. arts. 160º n.º 2 do Cód. Sociedades Comerciais, e, ainda, nos termos do art. 68º n.º 1 do Código Civil.

42. Assim sendo a liquidação do lucro tributável do ano de 2006, no valor petitionado pelos serviços de finanças de Portimão, e notificado ao impugnante em sede de execução fiscal não tem razão de ser, devendo, a final, a mesma ser anulada atento a falta de fundamentos legais para o efeito.

Nestes termos e nos melhores de direito, com o douto suprimento de V. Exa., deve a presente impugnação ser recebida, julgada procedente, por provada, e, em consequência:

A) Ser declarada anulada e revogada a liquidação adicional de IRC do ano de 2006 à empresa B....., Lda., no montante e pelos factos em apreço, e, ainda, com base nos pressupostos em que ora assenta a presente impugnação judicial;”.

A sentença recorrida não entrou no conhecimento do mérito da impugnação por ter considerado que se impunha o conhecimento de uma questão prévia que a tal obstava e, assim, tomou em consideração os seguintes elementos:

«III. QUESTÃO PRÉVIA

Como é sabido, no contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária – cfr. os artigos 66.º da LGT e 54.º do CPPT. Deste modo, por regra, a impugnação contenciosa de qualquer acto praticado no procedimento tributário deve ser efectuada a final, uma vez que é o acto final do procedimento que é lesivo para o contribuinte. Assim, o acto final pode ser impugnado com base em qualquer ilegalidade, designadamente ilegalidade de que padeça acto anterior praticado no procedimento.

Todavia, atendendo ao seu carácter imediatamente lesivo ou à sua natureza de actos preparatórios da decisão final, o legislador optou por destacar alguns actos praticados no procedimento tributário, permitindo a sua impugnação contenciosa directa. Nestes casos, se os actos destacáveis não forem logo impugnados forma-se, quanto a eles, caso decidido, e a sua validade não pode depois ser sindicada aquando da impugnação do acto final do procedimento.

Dispõe o

Artigo 86.º da LGT

Impugnação Judicial

(...)

3 – A avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contenciosa directa, salvo não dê origem a qualquer liquidação.

4 – Na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo.

5 – Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei.

Pretendeu, assim, o legislador que o acto que determina a matéria tributável através de métodos indirectos não fosse directamente impugnável, salvo nos casos em que não dê origem a qualquer liquidação – n.º 3.

Assim, o acto que fixa a matéria tributável através de métodos indirectos deve ser atacado na impugnação do acto de liquidação, excepto se tal matéria tiver sido obtida por acordo no processo de revisão da matéria tributável – n.º 4. O que bem se compreende: de outro modo, a actuação do contribuinte constituiria abuso de direito (*venire contra factum proprium*), pois colocaria em crise uma matéria tributável com a qual se conformara anteriormente.

O legislador impõe, todavia, um requisito de admissibilidade para tal impugnação: em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta, depende de prévia reclamação – n.º 5 -, reclamação esta a deduzir no procedimento de revisão da matéria colectável previsto no artigo 91.º da LGT.

Pretendeu o legislador que nestes casos em que a matéria tributável é determinada através de presunções e indícios houvesse oportunidade de o contribuinte e a Administração discutirem a questão, porventura chegando a acordo, “numa perspectiva puramente quantitativa, que não estritamente jurídica.” – cfr. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Abril de 2007 - processo n.º 37/07.

Daí que fora deste procedimento de revisão fiquem, nos expressos termos do n.º 14 do artigo 91.º da LGT, “As correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indirecta da matéria tributável”.

Ou seja: ainda que a matéria tributável tenha sido determinada através de métodos indirectos, é admissível a sua impugnação, sem necessidade de o contribuinte recorrer ao procedimento de revisão, se em causa estiverem correcções meramente aritméticas ou questões de direito não relacionadas com os pressupostos legais do recurso aos métodos indirectos.

“A razão de ser do afastamento da possibilidade de reclamação nestes casos prende-se com a própria natureza do órgão de revisão, constituído por peritos que devem fazer uma apreciação de carácter técnico e não jurídico, como está insito no art. 84.º, em que se estabelece que a avaliação deverá basear-se em critérios técnicos e objectivos.

A excepção relativa às questões de direito que se refiram aos pressupostos da utilização de métodos indirectos justifica-se por a sua resolução assentar essencialmente numa decisão de facto, que envolve também uma apreciação de carácter técnico, que é a suficiência ou não dos elementos existentes para determinar com exactidão a matéria colectável (art. 88.º desta Lei).” – cfr. JORGE DE SOUSA E OUTROS, *Lei Geral Tributária anotada e comentada, Encontro da Escrita*, 2012, nota 4 ao artigo 91.º

*

Aqui chegados, temos por assente que “A revisão administrativa da matéria colectável é o preliminar indispensável da impugnação judicial da liquidação com fundamento na errónea quantificação da matéria colectável e/ou na não verificação dos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável” – cfr. o sumário do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Abril de 2012 – processo n.º 964/11.

Impõe-se, agora, verificar se este preliminar, exigido aos devedores principais de dívidas tributárias deve ser também exigido aos devedores subsidiários.

Esta matéria foi já apreciada, ao mais alto nível, no acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Março de 2011 – processo n.º 876/09, com cinco votos a favor e três contra, no sentido de o responsável subsidiário poder, na sequência da sua citação, formular o pedido de revisão da matéria tributável apurada através de métodos indirectos, jurisprudência com a qual, adiante-se desde já, se concorda.

Vejamos:

A relação jurídica tributária constitui-se com ao facto tributário – artigo 36.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária – sendo, pois, com o preenchimento, em virtude de uma conduta do contribuinte, de uma hipótese fáctica prevista numa norma de incidência que emerge a obrigação de pagar o tributo. Esta “responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais” – artigo 22.º, n.º 1, da LGT -, sendo que – n.º 2 do mesmo artigo – “Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas”.

Assim sendo, a responsabilidade – originária ou subsidiária – tem a mesma fonte e nasce no mesmo momento, o da prática do facto tributário, embora possam ser distintas as alturas em que a dívida se vence em relação a cada tipo de devedores: em relação ao devedor originário, a dívida vence-se no termo do prazo de pagamento voluntário; em relação ao devedor subsidiário apenas mais tarde, já depois de citado para a execução, já que “A responsabilidade subsidiária [se efectiva] por reversão do processo de execução fiscal”, ou seja, depois de haver uma alteração subjectiva da instância executiva.

Ora, estas diferenças quanto ao momento do vencimento da obrigação de imposto não podem justificar diferenças nas garantias dos devedores responsáveis por essa mesma dívida, sob pena de violação do princípio da igualdade. Por este motivo, previu o legislador no n.º 4 do artigo 22.º da LGT que “As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos que o devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou a citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”.

Isto é, o devedor subsidiário pode reclamar ou impugnar a dívida, devendo fazê-lo nos mesmos termos que o devedor principal, sob pena de restrição de garantia proibida pelo artigo 18.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais”).

Assim, as condições de impugnabilidade que o legislador impõe ao devedor originário são igualmente válidas para o devedor subsidiário.

O que significa que, nos apontados termos em que a matéria tributável é determinada por métodos indirectos e o responsável pretenda impugnar judicialmente a liquidação com fundamento em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a Impugnação Judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta, depende de prévia reclamação – artigo 86.º, n.º 5, da LGT -, reclamação esta a deduzir no procedimento de revisão da matéria colectável previsto no artigo 91.º da LGT.

Tal conclusão é válida quer para o responsável originário quer para o subsidiário, atenta, desde logo a ratio deste procedimento que é a de o contribuinte e a Administração discutirem, através dos peritos respectivos, a questão, porventura chegando a acordo, com base em critérios técnicos e objectivos. Se este procedimento não fosse observado, para garantir que o responsável subsidiário atacasse a liquidação nos mesmos termos que o pode fazer o responsável originário, esta discussão técnica, não jurídica, relativa à quantificação da matéria colectável com vista a um possível acordo, teria que ser efectuada no próprio processo de Impugnação Judicial, com e perante o Juiz, solução que violaria a separação de poderes, pois colocaria o julgador no papel de administrador, o que não é constitucionalmente admissível.

No caso dos autos, está em causa uma liquidação de IRC relativa ao exercício de 2006 cuja matéria tributável foi fixada através da utilização de métodos indirectos – cfr. pontos 1 e 2 do probatório.

Citado para a execução e informado “que, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, a contar da data da citação, poder[ia] apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial, com base nos fundamentos previstos no artigo 99.º do CPPT e os prazos estabelecidos nos artigos 70.º e

102.º do CPPT” – cfr. ponto 6 do probatório -, o Revertido optou por deduzir a presente Impugnação Judicial com fundamento na ilegalidade do recurso a métodos indirectos para determinar a matéria tributável.

Sendo que exerceu tal opção sem antes deduzir o pedido de revisão da matéria tributável previsto no artigo 91.º da Lei Geral Tributária – cfr. ponto 7 do probatório.

E, assim sendo, o acto de liquidação objecto dos presentes autos carece de um requisito de impugnabilidade, excepção dilatória que leva à absolvição da instância da Fazenda – artigos 576.º, n.º 2, e 278.º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil.».

Creemos não oferecer qualquer dúvida que tudo quanto na sentença recorrida se menciona quanto à necessidade de prévia revisão da matéria tributável para que seja impugnável judicialmente pelo devedor originário o acto de liquidação, quando este assente na determinação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos, é exacto.

Porém, na presente situação estamos face a um responsável subsidiário pelo pagamento do montante em dívida originado por esse mesmo acto de liquidação que foi chamado a proceder ao respectivo pagamento, em processo executivo, por meio de citação onde lhe foram indicados como meios de defesa a possibilidade de deduzir **oposição** e, ou, **reclamar graciosamente** ou deduzir **impugnação** do acto de liquidação.

O recorrente seguindo as indicações constantes da nota de citação apresentou o presente processo de impugnação judicial do acto de liquidação, no qual vem colocar em causa a legalidade assente na determinação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos.

Em causa nos autos está uma dívida de IRC da responsabilidade da empresa B....., L.dª, cujo acto de liquidação correspondente foi elaborado na sequência de acção inspectiva.

O devedor originário diz ter celebrado, na qualidade de dono da obra, com uma empresa espanhola, um contrato de empreitada para realização de uma obra particular em Espanha. Pela execução da obra foram emitidas pela empresa espanhola facturas/recibos que o devedor principal integrou na sua contabilidade e considerou como custos do exercício respectivo.

O devedor originário foi alvo de uma acção inspectiva que considerou existirem fundados indícios de que a dita obra não teve lugar e, consequentemente desconsiderou como custos os valores constantes das ditas facturas, liquidando, consequentemente o IRC devido como se os ditos custos não tivessem tido lugar.

O responsável subsidiário deduziu impugnação judicial onde pretende rebater as conclusões a que chegou a AT por entender que a obra teve lugar, que as facturas são regulares, que se não está perante uma aquisição intracomunitária de bens mas uma prestação de serviços ocorrida em Espanha, que a desconformidade de identificação fiscal do devedor originário se resume a mero erro de escrita evidenciado no próprio documento, que nada obriga a que os pagamentos de facturas apenas possam relevar em termos fiscais se forem efectuados por transferência bancária, etc.

Concluiu que a fixação do lucro tributável do ano de 2006 do devedor originário, nos moldes avançados pela AT na sequência da dita acção inspectiva carecem de fundamento legal.

Referiu expressamente estar, nos termos em que foi citada para a execução a lançar mão do meio de impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IRC de, nos termos do art. 99º do CPPT, invocando, a “*Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários*”, e formulou o pedido de declaração de anulação e revogação da liquidação adicional que foi efectuada após a dita acção inspectiva.

Sabemos, que o devedor originário, notificado do relatório da inspecção que conduzia, no entender da At a uma avaliação indirecta do seu rendimento colectável, não deduziu pedido de revisão da matéria tributável, permitindo que se ficasse fixada definitivamente, com efeitos restritos à sua esfera jurídica, a matéria colectável em sede de IRC do ano de 2006 determinada pela AT.

Entende a decisão recorrida que o responsável subsidiário e aqui recorrente, por não ter deduzido esse pedido nos 30 dias contados da sua citação para o processo de execução fiscal a que foi chamado por meio de reversão da execução está, também, irremediavelmente impedido de discutir as questões que suscitou e que contendem com a legalidade do acto de liquidação que deu origem à dívida exequenda, porque elas (*as questões suscitadas*) se prendem com a fixação da matéria colectável que está definitivamente fixada, com os fundamentos antes transcritos.

O acto de liquidação adicional, nestas situações é um acto consequente, do acto de fixação da matéria colectável. O acto de liquidação é um acto mais amplo que o acto de fixação da matéria colectável, praticado ou dotado de certo conteúdo, em virtude da prática, também daquele acto anterior, que lhe serve de causa, base ou pressuposto (cfr. entre outros o ac. do Pleno de 10.11.98, rec. 034873; acs. de 04.12.02, rec. 0654/02; de 17.11.08-rec. 925/07, de 20.02.08-rec. 549/02 e de 23.10.08, rec. 0558/08).

O acto de liquidação é um acto consequente do acto de fixação da matéria colectável porque foi “produzido e dotado de certo conteúdo, por se suporem válidos actos anteriores que lhes servem de

causa, base ou pressuposto (Freitas do Amaral – in A execução das sentenças dos Tribunais Administrativos, págs. 112 a 116).

O acto de liquidação adicional não é um acto de execução - “os actos administrativos praticados em consequência necessária da definição de situações jurídicas constantes de outro acto administrativo anterior” (cf. Marcello Caetano, in Manual de Direito Administrativo, vol. I, 10ª ed. pg. 447, Almedina) - do acto de fixação da matéria colectável. O acto de liquidação adicional definiu a situação contributiva do devedor originário em sede de IRC para o exercício de 2006 e fê-lo tendo em conta a fixação da matéria tributável de cuja prática e conteúdo se encontra intrinsecamente dependente, a par de diversos outros factos e regras aplicáveis à determinação daquele imposto, àquele contribuinte – devedor originário – naquele mesmo exercício.

O acto de fixação da matéria colectável não é um acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa, pelo que não é autonomamente impugnável, seguindo o princípio da impugnação unitária que, em regra, vigora no processo tributário (cfr. art. 85º, n.º 2, c) da LGT) excepto se não der lugar a liquidação de tributo.

Na petição de impugnação o aqui recorrente invoca vícios e erros cometidos no procedimento tributário de inspecção, de avaliação por métodos indirectos que por sua vez fazem parte do procedimento tributário da liquidação que, perante o responsável subsidiário constituem matéria integrante de vícios de violação de lei e de erro nos pressupostos do acto final da liquidação, fundamento de impugnação à luz do art. 99º do CPPT, susceptíveis de levar à anulação do acto de liquidação adicional com base no qual foi chamado à execução fiscal e de nenhum outro acto de liquidação.

Os vícios que afectem a determinação da matéria colectável, constituem no momento de chamamento do responsável subsidiário ao cumprimento da obrigação fiscal do devedor originário, um vício sobre os pressupostos de facto e/ou de direito do acto de liquidação adicional, inquinando do acto da liquidação em si.

O recorrente é um responsável subsidiário e, como tal foi chamado à execução para que o seu património, sem limite responda pela satisfação da dívida tributária.

O devedor subsidiário pode utilizar meios de defesa que o devedor originário não utilizou, quer os fundamentos a invocar sejam próprios dele ou comuns ao devedor originário, nos termos do disposto no artº 22º da Lei Geral Tributária. Sendo esta a regra, valerá ela apenas para os meios de defesa que seja ainda possível utilizar no momento em que é chamado pela Administração Tributária para ser responsabilizado pelo pagamento do montante liquidado.

Pese embora a Administração Tributária haja indicado que se socorreu de método de avaliação indirecta, os dados que o recorrente pretende ver questionados são objectivos, reportam-se a desconsideração de custos na determinação da matéria tributável pelo que se não verifica qualquer obstáculo, nem mesmo a ausência de pedido de revisão da matéria colectável, para que em sede de impugnação judicial seja apreciado o pedido formulado.

A determinação da matéria colectável, por método de avaliação indirecta não decorre do nome que lhe foi atribuído pela Administração Tributária mas das concretas operações que foram adoptadas para apurar o montante de imposto a liquidar e ela tem lugar quando a Administração Tributária verificar a existência de discrepâncias entre a declaração do contribuinte e a realidade tributável, corrigindo a matéria colectável a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que disponha. Tal não ocorre se a Administração Tributária, como diz o contribuinte limitou-se a desconsiderar custos constantes de facturas que entendia não regulares e não reveladoras de pagamentos efectuados pelo originário devedor no âmbito de um contrato de empreitada em que era dono da obra.

Deste modo, porque analisado o pedido e a causa de pedir da impugnação não se coloca sequer uma questão em que substancialmente a matéria colectável haja sido determinada por recurso a método de avaliação indirecta, não pode recusar-se o conhecimento da impugnação invocando a não dedução do pedido de revisão da matéria colectável.

A sentença recorrida, ao decidir de modo diverso, enferma de vício de violação de lei, a determinar a sua revogação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e ordenar a baixa dos autos, para que, se a tal nada mais obstar, prossigam os termos do processo de impugnação.

Sem custas, por não ter havido contra-alegações.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.**Assunto:**

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas “como uma válvula de segurança do sistema”, pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 568/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista, ao abrigo dos artigos 150.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 6 de Fevereiro de 2013, que, por intempetividade da reclamação judicial deduzida contra a penhora de saldo de conta bancária efectuada no processo de execução fiscal n.º 3263012011633230, que corre termos no Serviço de Finanças de Lisboa – 5, julgou procedente a excepção de caducidade do direito de acção, absolvendo a Fazenda Pública do pedido.

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

i. *Lê-se no douto acórdão: O despacho em crise foi notificado à reclamante em 24.05.2013, pelo que o prazo de dedução de reclamação terminava em 03.06.2013 (artigo 277.º, n.º 1, do CPPT). Tendo a p.i. sido apresentada em 01.08.2013, forçoso se torna concluir no sentido da extemporaneidade da mesma e pela consequente procedência da excepção da caducidade da presente reclamação judicial.*

ii. *Tal mais não é que uma censurável falsidade e uma deturpação da Verdade Material dos Factos, inclusivamente, provada que se encontra documentalmente nos presentes autos.*

iii. *Resulta do DOC2 junto, que dívidas inexistem que a petição de reclamação foi deduzida de forma oportuna e tempestiva, o que deverá ser relevado por este Venerando Tribunal em suprimento do erro material enviado pelo Tribunal a quo, tendo sido dirigida via telemática ao Serviço de Finanças competente a 03.06.2013 às 18.41, com o resultado de OK, foi a mesma recebida de modo oportuno e tempestivo.*

iv. *Razão pela qual “A Digna Magistrada do MP junto deste Tribunal emitiu douto parecer (cfr. fls. 328/332 dos autos), no qual termina pugnando por que conceda provimento ao recurso”.*

v. *A recorrente foi notificada da penhora através do ofício 3716 de 22.05.2013, expedido via postal registo RD138784711PT*

vi. *O terminus do prazo para apresentar a devida reclamação, cfr: art. 277.º CPPT, determina-se como sendo o dia 03.06.2013.*

vii. *A ora recorrente deu entrada da acção em 03.06.2013 foi via telemática, cfr: DOC2 que juntou aos autos, do qual consta o relatório de OK às 18.41, e, posteriormente, em mão, em 01.08.2013.*

viii. *Determina o art. 651.º CPC que só deverão ser admitidos os documentos que recaiam no âmbito de aplicação do art. 421.º CPC por remissão ou, “(...) no caso de a junção se ter tornado necessária em virtude do julgamento proferido na 1.ª instância”, requisitos estes que conforme supra se indicou, se apresentam como preenchidos.*

ix. *Porquanto sempre acreditou a recorrente que os mesmos faziam parte integral do P.A. endereçado ao douto Tribunal, ou que haviam sido endereçados, juntamente com os originais, ao abrigo da boa-fé depositada no douto Serviço de Finanças.*

x. *Fez fê-pública a recorrente, no douto Serviço de Finanças, de que na posse de todos os documentos que lhe haviam sido endereçados, quer via telemática quer via fax, seriam os mesmos parte integrante do PA a ser junto aos autos.*

xi. *O que não foram por lapso apenas imputável ao Serviço de Finanças, o que importa a devida imputação de responsabilidade e não, ao contrário do entendimento do acórdão ora em crise, determinar*

a imposição de negar provimento ao recurso interposto, que nada mais configura do que a Verdade Material dos Factos sobre a qual deverá recair a douta aplicação da JUSTIÇA!

xii. Admitir qualquer solução contrária, cfr. vem sendo o entendimento do douto Tribunal, sempre é dar abrigo legal a uma conduta desconforme ao direito, que nada mais é do que subtrair (conscientemente ou inconscientemente) documentos que se apresentam como essenciais (o caso dos presentes autos) que deveriam de per si integrar o PA e ademais, terem sido na íntegra remetido ao tribunal.

xiii. A decisão de desconsiderar o documento em causa viola e deixa prejudicados não só os Princípios do Contraditório, da Participação e da Colaboração, como ao permitir a cristalização no ordenamento jurídico de uma omissão de um acto imputável unicamente ao Serviço de Finanças, vem dar abrigo legal a uma situação que enferma um vício de violação de lei, de desrespeito pelo Princípio da Legalidade, Princípio da Protecção dos Direitos e Interesses dos Cidadãos, Princípio da Colaboração da Administração com os Particulares, Princípio da Aproximação da Administração às Populações e, em particular, o Princípio da Confiança no Direito Administrativo Tributário.

xiv. Impunha-se à Administração Tributária, em ordem ao cumprimento do princípio da boa fé que e do princípio da cooperação, que integrasse o documento dois no PA e o remetesse ao douto Tribunal aquando da remessa dos demais originais.

xv. E foi com base neste pressuposto, que sempre equacionou o recorrente, que o referido documento dois se encontrava no PA, pelo que sempre se bastou pela alegação de que a sua intervenção processual havia sido oportuna e tempestiva.

xvi. Como referido no acórdão do STA de 30.04.2003 (Pleno), proferido no recurso n.º 47275/02, cujo sumário em parte aqui nos permitimos citar: “O princípio da confiança, insito na ideia de Estado de direito democrático (art. 2.º da CRP), postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, censurando as afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosas, com as quais não se poderia razoavelmente contar”.

xvii. In casu, com especial relevância, como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na sua Lei Geral Tributária Anotada, 3.ª edição, pag. 278 esta exigência tem um conteúdo de carácter ético, impondo aos intervenientes no procedimento tributário que actuem com lealdade e sinceridade recíprocas no decurso do procedimento tributário, abstendo-se de actuações que possam enganar o outro interveniente, ou ocultando-lhe elementos que possam ter proveito para a defesa das suas posições.

xviii. Com efeito na densificação do referido princípio da actividade administrativa relevam sobretudo dois subprincípios concretizadores da boa fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança (vide, neste sentido, Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, Direito Administrativo Geral, Tomo I, 3.ª edição, pag. 221).

xix. Importa assim revogar a decisão que determinou a desconsideração dos documentos juntos, em particular do documento dois, pois que do mesmo depende a correcta contextualização da Verdade Material dos Factos e, consequentemente, a douta e costumada subsunção desta ao Direito, porquanto se dão por devidamente preenchidos os requisitos de que depende a aplicação do art. 651.º CPC e determinar o quanto provado o quanto já vinha alegado pela recorrente: a recorrente agiu de forma oportuna e tempestiva.

xx. Não podendo admitir-se qualquer outra decisão, pois que representaria a mesma, tão-somente, a protecção legal perante uma conduta negligente, grosseira e censuravelmente condenável, imputada à autoridade Tributária, que apenas poderá ter por fim, com a decisão, douta, de V.ªs Ex.ªs. determinando a revogação do acórdão ora em crise e a sua substituição por outro que determine a procedência do mesmo, no estrito cumprimento da tão douta e costumada JUSTIÇA!

Termos em que com os mais de direito doutamente supridos por V.ªs Ex.ªs se requer a revogação do acórdão ora em crise e a sua substituição por outro que de facto e de direito determina a procedência do recurso apresentado, existindo assim a douta decisão de mérito sobre os fundamentos que a mesma alberga, o que desde já se requer no estrito cumprimento da tão douta e costumada aplicação ao caso concreto da JUSTIÇA!.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 289/290 dos autos, concluindo que Não estando reunidos os requisitos previstos no art. 150.º do CPTA, não será de admitir o recurso interposto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no acórdão recorrido:

A) Contra a ora reclamante foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa – 5, em 10-10-2012 o processo de execução fiscal n.º 3263201201163230, para cobrança da quantia de €10.734,00, correspondente a dívida de Imposto de Selo do ano de 2011 (cfr. fls. 1 a 3 dos autos).

B) A Reclamante apresentou oposição à execução identificada na alínea precedente em 27-11-2012 (cfr. fls. 4 dos autos).

C) Face à existência de dívidas fiscais o Serviço de Finanças de Lisboa – 5 enviou à reclamante, em 07-01-2013 e 19-02-2013 recomendações de pagamento (cfr. doc. a fls. 17 a 21 dos autos).

D) Na sequência das notificações referidas na alínea precedente a reclamante em requerimento dirigido ao Chefe do serviço de Finanças, alega que não existe qualquer legitimidade às notificações efectuadas, tendo em conta que foi deduzida oposição à execução, pelo que o processo de oposição está suspenso (cfr. fls. 18 dos autos).

E) Em resposta ao requerimento referido na alínea precedente, é elaborada informação com o seguinte teor: // «Sobre o descrito apenas me cumpre informar que o facto de ter sido deduzida oposição atempadamente nos termos do art. 203.º do CPPT com os fundamentos do art. 204.º do mesmo código, não é suficiente para a suspensão dos autos. De acordo com o preceituado no art. 169.º do CPPT o que determina a suspensão dos processos é a prestação de garantia de montante constante na citação efectuada ao SP nos termos do art. 191.º do CPPT, ou a isenção da prestação da mesma requerida nos termos do art. 52.º n.º 4 da Lei Geral Tributária e do art. 170.º do CPPT. Assim sendo dado que até à presente data não foi prestada garantia nos termos do art. 169.º do CPPT, o processo continua a sua tramitação normal, nomeadamente sujeito a penhoras de bens ou rendimentos» - cfr. fls. 22.

F) A reclamante foi notificada da informação supra referida e do despacho de concordância (cfr. fls. 23 a 25).

G) Em 06-05-2013 foi efectuada a penhora do montante de €11.296,99, correspondente ao saldo da conta bancária no BES de que a reclamante é titular (cfr. fls. 26 e 27 dos autos).

H) Na sequência de notificação pela entidade bancária, em 10-05-2013 a reclamante requereu ao Serviço de Finanças o levantamento da penhora identificada na alínea anterior (cfr. fls. 28 e segs. dos autos).

I) Sobre o requerimento referido na alínea precedente foi elaborada informação com o seguinte teor: «Em 13/05/2013 deu entrada neste serviço requerimento em nome da oponente acima identificada, // - Em 11/03/2013, foi efectuada notificação do despacho do Chefe deste Serviço, ao representante legal da oponente supra identificada, Dr. B....., que recaiu sobre o seu requerimento apresentado em 28/03/2012, onde arguia estar o processo suspenso face à oposição deduzida e continuar a sua constituente a recepcionar cartas de recomendação de pagamento enviadas pela Autoridade Tributária. // - Através da notificação foi-lhe esclarecido que o facto de ter deduzido oposição não é razão suficiente para suspender os autos. Para tal dever-se-á ter em conta não apenas o artigo 212.º como o artº 169º, ambos do CPPT.// Não tendo reagido à notificação, em 18/04/2013 procedeu-se à solicitação de penhora de outros valores e rendimentos em nome da oponente, ao Banco BES, SA, tendo sido recepcionada resposta afirmativa ao solicitado, encontrando-se penhorada a importância de onze mil duzentos e noventa e seis euros e noventa e nove cêntimos (€11.296,99).// - de imediato procedeu este serviço ao registo do montante depositado, como garantia dos autos até à decisão da oposição mencionada em epígrafe, de acordo com o previsto no art. 169.º do Código de Procedimento e de processo Tributário.// - No entanto face à insuficiência do montante penhorado como garantia, dever-se-á notificar a S.P. para reforço da garantia a prestar». – cfr. fls. 43 e 44.

J) Através do ofício n.º 3716 de 22-05-2013, recebido em 24-05-2013, foi a reclamante notificada da informação supra referida e do despacho de concordância que sobre ela recaiu, nos seguintes termos: (cfr. fls. 47 a 50 dos autos): «Tendo em 2012/11/28 deduzido oposição nos termos do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e não tendo sido até à presente data apresentada qualquer garantia para suspensão dos autos de acordo com o constante no art. 169.º do mesmo Código, foi solicitado penhora ao Banco Espírito Santo, SA em nome da sua constituente, encontrando-se pois penhorado o montante de onze mil duzentos e noventa e seis euros e noventa e nove cêntimos (11.296,99€). // Não sendo o montante em causa suficiente para garantir os autos, serve o presente ofício para o notificar para no prazo de quinze dias apresentar reforço de garantia, sendo que o montante a prestar até ao dia 06/06/2013 deverá ser no montante de três mil duzentos e sessenta euros e vinte e cinco cêntimos (3.260,25 €, valor em falta face à garantia exigida 14.557,24€), ou em alternativa apresentar garantia nos termos do art. 199.º do CPPT, no montante último referido, sob pena de continuidade de solicitação de penhoras até o seu montante perfazer o valor exigido para garantir os autos.// Para melhor compreensão do notificado, junta-se cópia do despacho proferido pelo Chefe deste Serviço, que recaiu sobre o seu requerimento de 13 do corrente mês, em nome da sua constituente».

K) Da decisão referida na alínea precedente foi deduzida a presente reclamação, em 01-08-2013, conforme documento de fls. 50 dos autos.

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido para este STA como recurso de revista (cfr. despacho de fls. 284 dos autos), havendo agora que proceder à apreciação preliminar sumária da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – *Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

2 – *A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.*

3 – *Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.*

4 – *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*

5 – *A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.*

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.»

No caso dos autos, a recorrente manifesta divergência com o decidido pelo acórdão do TCA-Sul recorrido relativamente à não consideração, para efeitos de aferir da alegada tempestividade da reclamação judicial deduzida contra a penhora de saldo bancário, de dois documentos juntos com o requerimento no qual solicitava à 1.ª instância a “rectificação de erro material” da sentença, o que lhe foi indeferido em 1.ª instância, tendo o acórdão recorrido julgado *desconsiderar os documentos de fls. 161/166, com a consequente devolução dos mesmos ao apresentante*, fundamentando o decidido nos seguintes termos (fls. 245/246 dos autos):

«Dispõe o artigo 651.º/1, do CPC, o seguinte: «As partes podem juntar documentos às alegações nas situações excepcionais a que se refere o artigo 425.º ou no caso de a junção se ter tornado necessária em virtude do julgamento proferido em 1.ª instância».

Dir-se-á que, «Em sede de recurso, é legítimo às partes juntar documentos com as alegações quando a sua apresentação não tenha sido possível até esse momento (superveniência objectiva ou subjectiva), quando se destinem a provar factos posteriores ou quando a sua apresentação apenas se tenha tornado necessária por virtude de ocorrência posterior ao julgamento em 1.ª instância» (António Santos Abrantes Galdes, Recursos em Processo Civil, Novo regime, 3.ª Ed., Almedina, p. 254.)

No caso em exame, a recorrente pretende demonstrar que a p.i. deu entrada no último dia do prazo, i.e., em 03.06.2013, pretendendo assim comprovar a tempestividade da reclamação.

Sucede, porém, que a recorrente foi notificada para se pronunciar sobre a concreta excepção da extemporaneidade da reclamação, deduzida na resposta da Fazenda Pública (fls. 105/106), tendo apre-

sentado o articulado de resposta de fls. 109/111, sem nada referir quanto ao mencionado requerimento que terá remetido via fax. Seja no momento da junção dos documentos em referência, seja através das presentes alegações de recurso, a recorrente nada alega ou invoca sobre a junção de tais documentos após a prolação da sentença a julgar intempestiva a reclamação. Mais se refere que os documentos juntos pela recorrente como demonstrativos da alegada apresentação tempestiva da presente reclamação não correspondem ao teor da p.i. de fls. 6 e segs., pelo que não servem de prova da alegada expedição via fax, que a mesma invoca ter sido tempestiva.»

A recorrente pretende a revogação desta decisão, por alegado erro de julgamento na interpretação e aplicação do disposto no artigo 651.º do CPC, invocando que *do mesmo depende a correcta contextualização da Verdade Material dos Factos e, conseqüentemente, a douta e costumada subsunção desta ao Direito, porquanto se dão por devidamente preenchidos os requisitos de que depende a aplicação do art. 651.º CPC e determinar o quanto provado o quanto já vinha alegado pela recorrente: a recorrente agiu de forma oportuna e tempestiva* (cfr. conclusão 19 das suas alegações de recurso)

Manifesta, pois, e apenas, mera divergência com o decidido, sendo que o presente recurso de revista excepcional previsto no artigo 150º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas “como uma válvula de segurança do sistema”, pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ora, no que respeita aos pressupostos de admissibilidade do recurso de revista excepcional, a recorrente nada alega (cfr. as respectivas alegações, a fls. 263 a 269 dos autos), não estando igualmente dispensada de o fazer porquanto não é notório que a questão que coloca se revista de *importância jurídica ou social fundamental*, antes revela contornos claramente casuísticos, ou que a admissibilidade do recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

É que, embora o acórdão recorrido revele algumas imprecisões – a saber, o facto de dele constar, a fls. 242, que *A Digna Magistrada do MP (...) emitiu douto parecer (cfr. fls. 328/332, dos autos), no qual termina pugnando por que se conceda provimento ao recurso*, quando o que resulta dos autos é precisamente o contrário, ou seja, que o parecer do MP no TCA, a fls. 224 dos autos, conclui que *o recurso deve improceder*, bem como quando refere, a fls. 246, que *os documentos juntos pela recorrente como demonstrativos da alegada apresentação tempestiva da presente reclamação não correspondem ao teor da p.i. de fls. 6 e segs., pelo que não servem de prova da alegada expedição via fax, que a mesma invoca ter sido tempestiva*, quando resulta dos autos que a petição de reclamação se encontra a fls. 50 dos autos, e não a fls. 6 e seguintes (nas quais consta, isso sim, a petição de oposição à execução fiscal) -, o certo é que o julgado quanto à não consideração dos documentos juntos pela recorrente não se revela *ostensivamente errado* ou *juridicamente insustentável*, como aliás, a recorrente nem sequer alega.

Assim, por não estarem demonstrados, e carecerem de demonstração, os pressupostos de que depende a admissão do recurso excepcional de revista, este não será admitido.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Contraditório. art. 789.º do CPC.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, pese embora os tribunais tributários mantenham a competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, ocorreu uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o pro-

cesso judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos, cuja decisão em primeira linha está confiada ao órgão da execução fiscal.

II — Havendo outras reclamações de créditos ou tendo sido juntas as certidões de dívidas referidas no art. 241.º do CPPT, o órgão de execução fiscal não pode proferir decisão de verificação e graduação de créditos sem que antes notifique o executado e os credores que reclamaram créditos, como o impõe expressamente o disposto no art. 789.º (anteriormente art. 866.º) do CPC, aplicável ex vi do art. 246.º do CPPT e decorre dos princípios do contraditório (cfr. art. 3.º, n.º 3, do CPC) e da igualdade dos meios processuais (art. 98.º da LGT).

Processo n.º 629/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 625/14.7BECTB

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorreu para o Tribunal Central Administrativo Sul da decisão por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, julgando procedente a reclamação judicial deduzida ao abrigo dos arts. 276.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) pela “A....., S.A.” (adiante Credora reclamante ou Recorrida) contra a decisão administrativa de verificação e graduação de créditos, considerou verificada a nulidade por esta invocada, decorrente da falta de notificação «para impugnar os demais créditos reclamados» e, em consequência, determinou «a anulação de todos os actos praticados posteriores à constatada omissão, incluindo a decisão de verificação e graduação de créditos, nos termos do artigo 195.º, n.º 2 do CPC».

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso, apresentou a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«a) Foram violados os artigos 245/2, 247/1 e 278/3 alínea e), todos do CPPT, na redacção que lhes foi dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, e os artigos 791.º do CPC e 202.º da Constituição da República Portuguesa.

b) Nos termos do artigo 245/2 do CPPT na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, “havendo reclamações ou juntas as certidões referidas no artigo 241.º, o órgão de execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos”, ou seja, o procedimento de verificação e graduação de créditos levado a cabo pelo órgão de execução fiscal é mais simples e mais célere, sendo efectuada simultaneamente e depois notificada aos reclamantes, sendo em sede de reclamação das decisões do órgão de execução fiscal que são sindicadas, quer a decisão de verificação de créditos (a sua aceitação ou não aceitação), quer a decisão de graduação dos créditos. Assim, reza o artigo 278/3 alínea e) do CPPT na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, que “o disposto no n.º 1 (conhecimento das reclamações apenas a final) não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades: e) erro na verificação ou graduação de créditos”. Assim, pois, o artigo 789.º do CPC não será aplicável aos processos de execução fiscal que seguem as regras previstas no CPPT, nomeadamente as supra evidenciadas.

c) Estabelece ainda o artigo 247/1 do CPPT na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, que “1 - Os processos que tiverem subido ao tribunal tributário de 1.ª instância, em virtude de reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, para decisão da verificação e graduação de créditos, são devolvidos ao órgão da execução fiscal após o trânsito em julgado da decisão”, prevendo o n.º 2 do mesmo artigo, também na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, que “no caso de o tribunal tributário de 1.ª instância não poder efectuar a liquidação por não dispor dos elementos necessários, solicitá-los-á ao órgão da execução fiscal para que lhes forneça no prazo que fixar”. Veja-se que o artigo 247/2 do CPPT vem enunciar, embora eventualmente com pouca clareza, a exclusiva competência do Tribunal Tributário de 1.ª instância para decidir da verificação e graduação de créditos em caso de litígio, devendo naturalmente, ser coadjuvado pelo OEF na decisão, de natureza jurisdicional, a proferir relativamente à “liquidação”.

d) Ainda, como evidenciado pelo órgão de execução fiscal, “contrariamente à tramitação processual prosseguida no CPC, que impõe ... duas fases distintas no âmbito da graduação de créditos, a primeira referente à verificação e uma segunda que consiste na sua graduação... a intenção do legislador [no âmbito do CPPT]... foi precisamente instituir um procedimento único em que a verificação

e graduação se processa em simultâneo, possibilitando que esta decisão seja objecto de sindicância a posteriori, mediante reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT”.

e) Por outro lado, como também evidenciado pelo OEF, “a disposição contida no artigo 791.º do CPC e que respeita à necessidade de produção de prova para verificação dos créditos impugnados, refere que nessas situações «seguir-se-ão os termos do processo comum declarativo», regras que também não se coadunam com os moldes definidos no CPPT para este processo; “Aliás, a aplicação deste regime [pela administração tributária] poderá configurar, inclusivamente, violação do artigo 202.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)... O direito do contraditório, face ao preceituado no artigo 245.º do CPPT está assegurado, uma vez que, e após proferida a decisão dos intervenientes podem opor-se à decisão proferida pelo órgão de execução fiscal, com fundamento em qualquer ilegalidade quer da verificação quer da graduação de créditos, mediante reclamação dirigida ao Tribunal, tendo efeitos suspensivos sobre a decisão proferida pelo órgão de execução fiscal, assegurando-se assim que a mesma não possa produzir efeitos sem que as partes se possam pronunciar quando não conformadas com o sentido da mesma...”.

f) A omissão, ou não realização, da notificação nos termos do artigo 789.º do CPC pelo OEF, não é, pois, negligente, tendo, ao contrário, subjacente a procura de não violação das regras supra. As normas antes referidas, embora eventualmente sem a clareza necessária têm, assim, em vista dar maior celeridade às fases de verificação e graduação de créditos após a venda do bem em execução fiscal, sem que sejam violados os princípios do contraditório, da igualdade dos meios processuais e a natureza jurisdicional das fases em questão, natureza jurisdicional desde logo evidenciada no artigo 791.º do CPC, natureza jurisdicional esta e princípios aqueles que hão-de ser cumpridos aquando da subida dos autos ao Tribunal Tributário de 1.ª instância no âmbito da reclamação interposta nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT. Decorrendo, pois, o não cumprimento do artigo 789.º do CPC pelo OEF da interpretação assim dada às normas antes explicitadas.

g) Veja-se, que na tentativa ou procura de melhor explicitar as regras antes referidas veio o legislador, através da Lei n.º 82-B/2014, de 31/12, (orçamento do Estado para 2015) alterar o artigo 246.º do CPPT nos seguintes termos: “1 - Na reclamação de créditos observam-se as disposições do Código de Processo Civil, excepto no que respeita à reclamação da decisão de verificação e graduação, que é efectuada exclusivamente nos termos dos artigos 276.º a 278.º deste código. 2 - Na reclamação de créditos só é admissível prova documental”.

h) Assim, pois, o artigo 789.º do CPC não será aplicável aos processos de execução fiscal, que seguem as regras previstas no CPPT, nomeadamente as supra evidenciadas.

Pelo que, com o mais que Vossas Excelências se dignarão suprir, deve ser dado provimento ao recurso».

1.3 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 As Recorridas não contra-alegaram.

1.5 O Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente em razão da hierarquia e indicou como tribunal competente este Supremo Tribunal Administrativo, ao qual os autos foram remetidos a requerimento da Recorrente.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[...] Nas Conclusões da sua Alegação de Recurso sustenta a ora Recorrente que a sentença recorrida violou os arts. 245.º, n.º 2, 247.º, n.º 1 e 278.º, n.º 3, alínea e), todos do CPPT, na redacção que lhes foi dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dez. e os arts. 791.º do CPC e 202.º da CRP. Alega, designadamente, questão que está no centro da controvérsia, que “(...) o artigo 789.º do CPC não será aplicável aos processos de execução fiscal, que seguem as regras previstas no CPPT (...)” - Cfr. as Conclusões a) e h) da Alegação de Recurso.

Creio que não assiste razão à Recorrente, revendo-me nessa matéria no conjunto de argumentos enunciados por Jorge Lopes de Sousa, na anotação b 1) ao art. 245.º do CPC e inteiramente acolhidos na sentença recorrida, sobre a necessidade da observância, no âmbito da verificação e graduação de créditos, do “princípio do contraditório” expresso no art. 3.º do CPC, necessidade essa para que também aponte o “princípio da igualdade de meios processuais” expresso no art. 98.º da LGT (CPPT, Anotado e Comentado, 6.ª Edição, vol. IV, pág. 69 e 70). Com efeito, como bem se decidiu na sentença recorrida, o art. 789.º do CPC (art. 866.º, na anterior redacção), é aplicável na graduação e verificação de créditos no âmbito dos processos de execução fiscal. Nesse sentido se vem pronunciando a jurisprudência deste Supremo Tribunal (cfr. os doutos Acórdãos de 12.09.2012 e de 04.06.2014, in Recs. n.ºs 0892/12 e 0560/14, respectivamente).

A omissão dessa formalidade, tendo influência na decisão da causa, é geradora de nulidade, nos termos do disposto no art. 195.º, n.º 1 do CPC, aplicável ex vi do art. 2.º, alínea e) do CPPT».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.8 A questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que se verificava a nulidade por falta da notificação à Credora reclamante das demais reclamações de créditos, nos termos impostos pelo art. 789.º do Código de Processo Civil (CPC), o que determinou a anulação de todos os actos ulteriores a essa omissão, inclusive a decisão administrativa de verificação e graduação de créditos, o que passa por indagar se a lei impõe essa notificação ou se, pelo contrário e como sustenta expressamente a Recorrente, a dispensa.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Dos autos considera-se como assente a seguinte factualidade com relevância para a decisão a proferir:

1) *Contra “B....., LDA.” foi instaurado e autuado o processo de execução fiscal 3 n.º 12282010010213L6 e apensos – cfr. fls. 1 e 2 do PEF apenso;*

2) *No âmbito do PEF mencionado na alínea antecedente foram penhorados, em 09-01-2012, os terrenos para construção Inscritos provisoriamente na matriz predial urbana sob os artigos 1621, 1622, 1645, 1650, 1651 e 1658 descritos na Conservatória do Registo Predial da Covilhã, respectivamente, sob os números 1071, 1072, 1094, 1099, 1100 e 1107 – cfr. fls. 89, 90, 93, 94, 177, 178, 197, 198, 201, 202, 225 e 226 do PEF apenso;*

3) *Tendo as penhoras mencionadas no ponto anterior sido averbadas no respectivo registo predial mediante as AP. 2981, 2991, 3073, 3076, 3079, de 2012/05/11 e a AP. 2738 de 2012/05/16 - cfr. registos prediais de fls. 341 a 377 do PEF apenso;*

4) *Por ofícios datados de 21-04-2014, foi a ora reclamante citada para reclamar créditos quanto aos terrenos para construção mencionados na alínea antecedente, bem como das datas designadas para venda dos aludidos terrenos – cfr. fls. 435 a 460 do PEF apenso;*

5) *Tendo a A..... apresentado seis reclamações de créditos [uma por cada um dos terrenos identificados em 2)], sendo a que corre termos no Serviço de Finanças da Guarda sob o n.º 13/2014 e que consta de fls. 2 a 16 do PEF apenso a atinente ao terreno para construção descrita na Conservatória do Registo Predial da Covilhã sob o n.º 1071;*

6) *Os terrenos para construção mencionados em 2) foram adjudicados à ora reclamante - cfr. fls. 520, 521, 540, 541, 677, 680, 685, 698, 770, 795, 821, 822, 830, 831, 869 e 874 do PEF apenso;*

7) *A Fazenda Pública reclamou créditos atinentes a dívidas de Imposto Municipal sobre Imóveis e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, descritos na certidão de dívidas constante de fls. 29 a 35 do PEF apenso;*

8) *Da reclamação de créditos da Fazenda Pública não foi a ora reclamante notificada para, querendo, os impugnar – cfr. resulta dos autos;*

9) *No âmbito da reclamação de créditos n.º 13/2014 foi, em 17-09-2014, com base na informação constante de fls. 9 e 50 do PEF apenso, proferida a decisão de verificação e graduação de créditos que consta de fls. 51 do PEF apenso;*

10) *Em 29-09-2014, foi a A..... notificada, na pessoa do seu advogado, da decisão mencionada no ponto anterior – cfr. fls. 54 a 56 do PEF apenso;*

11) *Em 06-10-2014, veio a A..... deduzir a presente reclamação – cfr. fls. 17 a 23 dos autos.*

O Tribunal alicerçou a sua convicção com base no exame crítico dos documentos juntos aos presentes autos, bem como do PEF apenso, os quais não foram impugnados.

Não se provaram quaisquer outros factos com relevo para a decisão da causa».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

No âmbito de uma execução fiscal, o Serviço de Finanças da Guarda proferiu decisão de verificação e graduação de créditos sem que previamente tenha notificado a Credora reclamante – a “A....., S.A.” – dos demais créditos reclamados por terceiros, no caso pela Fazenda Pública.

A Credora reclamante insurgiu-se contra essa decisão administrativa mediante reclamação judicial, deduzida ao abrigo do disposto no art. 276.º e segs. do CPPT. Invocou a falta de notificação dos demais créditos reclamados, imposta pelo art. 789.º do CPC, que a privou da possibilidade de exercer o direito de impugnação desses créditos (e «também determinou a apresentação de proposta aquisitiva por parte da A.....»), o que tudo viola o princípio do contraditório e constitui nulidade que, porque susceptível de influir na decisão final, constitui nulidade, a determinar a anulação dos ulteriores termos processuais, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 195.º do CPC.

O Juiz do Tribunal de 1.ª instância, deferindo a reclamação, julgou verificada a nulidade decorrente da falta de notificação à Reclamante dos demais créditos reclamados e, em consequência, anulou todos os actos ulteriores a essa omissão, incluindo a decisão reclamada.

Louvando-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 892/12, considerou, em síntese, que não se vislumbra razão para afastar a aplicação do art. 789.º do CPC na execução fiscal, tanto mais que o art. 246.º do CPPT determina a aplicação à reclamação de créditos do disposto no CPC.

Dessa decisão recorreu a Fazenda Pública, reiterando os argumentos que invocara já na contestação, no sentido de que a lei não impõe a notificação considerada em falta.

Daí que tenhamos enunciado a questão a apreciar e decidir como sendo a de saber se se impõe que os credores que reclamem créditos na execução fiscal sejam notificados das demais reclamações de créditos (por aplicação subsidiária do art. 789.º do CPC), para que as possam impugnar, ou se, pelo contrário e como sustenta expressamente a Recorrente, a lei dispensa essa notificação.

2.2.2 DA NECESSIDADE DO RESPEITO PELO CONTRADITÓRIO EM SEDE DE VERIFICAÇÃO E GRADUAÇÃO DE CRÉDITOS

Não é a primeira vez que a questão se coloca neste Supremo Tribunal Administrativo, pelo que vamos seguir de perto a fundamentação que usamos no acórdão de 12 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 892/12 ⁽¹⁾, citado na sentença recorrida.

Como tem vindo a ser reiteradamente afirmado por este Supremo Tribunal Administrativo, numa corrente jurisprudencial uniforme iniciada com o acórdão de 6 de Julho de 2011, proferido no processo com o n.º 362/11 ⁽²⁻³⁾, que passamos a transcrever, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, para além das alterações introduzidas nos arts. 49.º, n.º 1, alínea d), e 49.º-A, n.ºs 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, «alterou os arts 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do CPPT, do seguinte modo:

– a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

– o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

– o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

– os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a espécie processual “verificação e graduação de créditos”, que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como processo judicial autónomo no Tribunal Tributário de 1.ª instância, classificada na 9.ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 (Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à competência dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder jurisdicional conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma forma processual diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário».

A menos feliz redacção dada ao n.º 2 do art. 245.º – «Havendo reclamações ou juntas as certidões referidas no artigo 241.º, o órgão de execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos» – permite, *prima facie*, que se sustente, como o faz a Recorrente, que a verificação e graduação de créditos seria feita imediatamente a seguir à junção ao processo das reclamações e certidões referidas no art. 241.º, sem prévia audição das partes e do executado sobre a matéria.

No entanto, salvo o devido respeito, essa posição não resiste a uma mais cuidada análise. Sobre a questão, permitimo-nos citar JORGE LOPES DE SOUSA que, sob a epígrafe «*Necessidade de observância do princípio do contraditório*»⁽⁴⁾, demonstra inequivocamente o vício em que assenta aquela tese:

«[...] sendo inequívoco que a verificação de créditos e graduação de créditos envolve a resolução de questões de direito e de facto, o **princípio do contraditório**, enunciado no art. 3.º, n.º 3, do CPC, aplicável à globalidade dos actos do processo de execução fiscal, por ser um processo com natureza judicial na sua totalidade, mesmo na parte que é processada pela administração tributária (art. 103.º, n.º 1, da LGT), proíbe que, salvo caso de manifesta desnecessidade, sejam decididas questões de direito ou de facto, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem. Por outro lado, trata-se de um princípio que é de «observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo».

À mesma conclusão conduz o princípio da «igualdade de meios processuais», enunciado no art. 98.º da LCT, que estabelece que «as partes dispõem no processo tributário de iguais faculdades e meios de defesa», o que supõe que à invocação pelos reclamantes das suas razões para verem reconhecidos e graduados os seus créditos, seja proporcionada aos outros interessados, designadamente os outros credores e ao executado, a possibilidade de as rebaterem.

De resto, aquela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, manteve em vigor o art. 246.º do CPPT em que se estabelece que «na reclamação de créditos observar-se-ão as disposições do Código de Processo Civil, mas só é admissível prova documental», o que não deixa margem para dúvidas sobre esta questão de a decisão de verificação e graduação de créditos ser ou não imediata subsequente à apresentação das reclamações e junção das certidões, pois esta remissão conduz directamente a aplicação do regime dos arts. 866.º a 868.º do CPC [hoje, leia-se arts. 789.º a 791.º do CPC], em que se prevê que a verificação de créditos, quando há necessidade de produção de prova, siga os termos do processo sumário de declaração.

Por outro lado, embora neste art. 246.º do CPPT se faça restrição dos meios probatórios à prova documental, esta limitação será inconstitucional, se aplicada a casos em que o direito real de garantia não pode ser provado apenas por prova desse tipo, pelo que uma interpretação do art. 245.º, n.º 2, do CPPT no sentido de ser proferida decisão de verificação e graduação de créditos imediatamente a seguir à apresentação das reclamações de créditos e junção das certidões referidas no art. 241.º, obstando à produção de prova não documental e sua discussão, seria materialmente inconstitucional por incompatível com o princípio do acesso aos tribunais para defesa de direitos (art. 20.º, n.º 1, da CRP)».

Salvo o devido respeito, as objecções feitas pela Recorrente a este entendimento não procedem.

Desde logo, o art. 245.º do CPPT não autoriza a interpretação que a Recorrente dele faz, de que permite que o órgão da execução fiscal proceda à verificação e graduação de créditos imediatamente após a apresentação das reclamações (e junção das certidões referidas no artigo 241.º do CPPT), sem prévia notificação dos credores reclamantes e do executado para, querendo, impugnarem os créditos reclamados, ou seja, afastando a aplicação do art. 789.º do CPC.

O que o n.º 2 do art. 245.º diz é, tão-só, que «[h]avendo reclamações ou juntas as certidões referidas no artigo 241.º, o órgão de execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos». Ou seja, a norma não regula exhaustivamente a tramitação da verificação e graduação de créditos, antes consagra que essa tramitação, designadamente a decisão, será feita pelo órgão da execução fiscal (com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos arts. 276.º e 278.º do CPPT).

Não tinha a norma que referir expressamente a necessidade de, previamente à decisão de verificação e graduação de créditos, se notificar os reclamantes das demais reclamações, pela simples razão de que, como ficou já referido, tal imposição resultava já, mediante remissão expressa operada pelo art. 246.º do CPPT – que ficou inalterado pela Lei n.º 55-A/2010 – para o art. 789.º (anterior 866.º) do CPC, que determina que «[f]indo o prazo para a reclamação de créditos, ou apresentada reclamação nos termos do n.º 3 do artigo anterior, dela são notificados, pela secretaria do tribunal, o executado, o exequente, os credores reclamantes, o cônjuge do executado e o agente de execução, aplicando-se à notificação do executado o artigo 227.º, devidamente adaptado, sem prejuízo de a notificação se fazer na pessoa do mandatário, quando constituído».

Essa notificação é condição necessária e imprescindível ao exercício do direito de impugnação, não fazendo sentido que um crédito possa ser verificado sem que se tenha concedido aos interessados (executado e outros credores reclamantes) a possibilidade de o impugnar.

Questão diversa, mas que ora não cumpre abordar, é a da eventual inconstitucionalidade do n.º 1 do art. 245.º, n.º 1, do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2010, na medida em que comete ao órgão da execução fiscal a verificação dos créditos nos casos em que tenha havido impugnação, por violação do disposto no art. 202.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa⁽⁵⁻⁶⁾. Em

todo o caso, sempre diremos que a conformidade constitucional do preceito poderá estar assegurada pela possibilidade de reclamação judicial dessa decisão, garantida pelo n.º 3 do art. 245.º do CPPT.

As invocadas razões de celeridade e simplicidade que presidiram às alterações legislativas em sede de verificação e graduação de créditos não permitem concluir que o legislador tenha pretendido que o órgão da execução fiscal possa proceder à verificação sem que previamente assegure o contraditório; e, se o tivesse pretendido, para além das manifestas objecções que se suscitariam do ponto de vista da conformidade constitucional de uma tal solução, um tão grave entorse aos princípios gerais do processo judicial – e, nunca é demais recordá-lo, estamos no âmbito de um processo de natureza judicial (cfr. art. 103.º da LGT) – por certo teria ficado expressamente consagrado na letra da lei (cfr. art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Recorde-se que o princípio do contraditório, consagrado no art. 3.º, n.º 3, do CPC, aplicável ao contencioso tributário *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT, dispõe: «O juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem».

Trata-se de um princípio basilar do processo, que, aliás, hoje ultrapassou a concepção clássica, que o associava ao direito de resposta, para se assumir como uma garantia da participação efectiva das partes no desenvolvimento de todo o litígio, mediante a possibilidade de influírem em todos os elementos que se liguem ao objecto da causa (7).

E nem se diga que o contraditório fica garantido com a possibilidade intervenção em sede de reclamação judicial da decisão. É que a possibilidade de reclamar judicialmente da decisão administrativa de verificação e graduação de créditos destina-se apenas a garantir a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos, constituindo o modo por que esta pode ser exercida no processo de execução fiscal, que, reiteramos, é um processo que tem natureza judicial. O facto de a lei ter permitido que a tramitação da fase da verificação e graduação de créditos dentro do processo executivo seja presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, sem prejuízo da possibilidade de reclamação judicial dessa decisão, não autoriza a que na fase administrativa sejam preteridos princípios fundadores do nosso sistema jurídico, como o do contraditório.

Finalmente, sempre salvo o devido respeito, contrariamente ao que sustenta a Recorrente, não pode retirar-se argumento algum favorável à tese dela do facto de a Lei do Orçamento do Estado para 2015 (Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro) ter alterado a redacção do art. 246.º do CPPT, bem pelo contrário. Na verdade, enquanto na redacção original o artigo dizia «Na reclamação de créditos observar-se-ão as disposições do Código de Processo Civil, mas só é admissível prova documental», agora, distribuído por dois números, diz:

«1- Na reclamação de créditos observam-se as disposições do Código de Processo Civil, excepto no que respeita à reclamação da decisão de verificação e graduação, que é efectuada exclusivamente nos termos dos artigos 276.º a 278.º deste código.

2- Na reclamação de créditos só é admissível prova documental».

Ou seja, a nova redacção reafirma a aplicação à verificação e graduação de créditos em execução fiscal das regras do CPC.

Por estes motivos, o recurso não pode proceder, não merecendo censura a decisão recorrida, que seguiu a orientação perfilhada pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (8).

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Após as alterações introduzida no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, pese embora os tribunais tributários mantenham a competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, ocorreu uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos, cuja decisão em primeira linha está confiada ao órgão da execução fiscal.

II - Havendo outras reclamações de créditos ou tendo sido juntas as certidões de dívidas referidas no art. 241.º do CPPT, o órgão de execução fiscal não pode proferir decisão de verificação e graduação de créditos sem que antes notifique o executado e os credores que reclamaram créditos, como o impõe expressamente o disposto no art. 789.º (anteriormente art. 866.º) do CPC, aplicável *ex vi* do art. 246.º do CPPT e decorre dos princípios do contraditório (cfr. art. 3.º, n.º 3, do CPC) e da igualdade dos meios processuais (art. 98.º da LGT).

* * *

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) *Publicado no Apêndice ao Diário da República de 17 de Outubro de 2013* (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32230.pdf>), págs. 2577 a 2584, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/7947a511d790c23c80257a7f003acad9?OpenDocument>.

(²) *Publicado no Apêndice ao Diário da República de 22 de Março de 2012* (<http://dre.pt/pdfgratisac/2011/32230.pdf>), págs. 1190 a 1195, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/ed2b6db93f9c3701802578c700527379?OpenDocument>.

(³) *No mesmo sentido decidiram, entre outros, os seguintes acórdãos:*

- de 6 de Julho de 2011, no processo com o n.º 384/11;

- de 13 de Julho de 2011, nos processos com os n.ºs 361/11, 392/11, 393/11, 394/11, 395/11, 398/11, 445/11, 451/11, 466/11, 476/11, 492/11, 499/11, 500/11, 510/11, 511/11, 521/11, 522/11, 561/11, 580/11, 594/11, 595/11, 597/11 e 632/11;

- de 14 de Setembro de 2011, processos com os n.ºs 588/11 e 623/11;

- de 28 de Setembro de 2011, processo com o n.º 704/11;

- de 12 de Outubro de 2011, processos com os n.ºs 516/11, 687/11 e 703/11.

(⁴) () *JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 2 b1) ao art. 245.º, págs. 69/70.*

(⁵) *Sobre a questão, desenvolvidamente, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit, volume IV, anotação 2 b2) ao art. 245.º, págs. 70/71.*

(⁶) *A nosso ver, melhor teria sido, a fim de evitar dúvidas sobre a conformidade constitucional e a duplicação de esforços que facilmente se adivinha, que a opção do legislador tivesse sido a de apenas permitir que a decisão de verificação e graduação de créditos fosse proferida pelo órgão de execução fiscal no caso de não haver impugnação das reclamações, reservando essa decisão para o tribunal no caso contrário.*

(⁷) *Sobre o princípio do contraditório e algumas das suas manifestações, vide, entre muitos outros, os seguintes acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

- de 3 de Março de 2010, proferido no processo com o n.º 63/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32210.pdf>), págs. 445 a 451, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/1f4bfa574b6a7515802576e10040e44b?OpenDocument>;

- de 8 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 684/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf>), págs. 307 a 314, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/2e4d8d8caea58b802579a6005497bd?OpenDocument>.

(⁸) *Com interesse, vide também o acórdão de 4 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 560/14, publicado no Apêndice ao Diário da República de 20 de Novembro de 2014* (<http://dre.pt/pdfgratisac/2014/32220.pdf>), págs. 2112 a 2118, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/c73c1168cf85821780257d0000320992?OpenDocument>.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Legitimidade activa.

Sumário:

A mera expectativa de vir a ser herdeiro legitimário na herança que venha a ser aberta por óbito do progenitor não confere ao filho do sócio de sociedade comercial unipessoal legitimidade para reclamar contra o acto do órgão de execução fiscal que determinou a venda de imóvel propriedade dessa sociedade no âmbito de execução fiscal que contra ela foi instaurada e se encontra pendente.

Processo n.º 659/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo TAF de Beja que, na reclamação que deduziu contra o acto do órgão de execução fiscal que determinou a venda de bem imóvel da sociedade comercial B....., Unipessoal Ld.^a, julgou verificada a excepção da ilegitimidade do reclamante e absolveu a Fazenda Pública da instância.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. No Serviço de Finanças de Odemira foi instaurado o processo executivo n.º 0302201001002309, para cobrança de várias dívidas fiscais, designadamente IRS, constando como devedora a sociedade comercial unipessoal B., Unipessoal Ld.ª, detida exclusivamente por B.

B. O Serviço de Finanças de Odemira determinou a venda por 70% do valor patrimonial do imóvel rústico inscrito sob o artigo 38º da Secção AR/AR da freguesia de, propriedade da sociedade - € 11.780,50 (€ 16.829,28 x 70%).

C. Valor patrimonial este que nunca foi actualizado pelo coeficiente de actualização determinado anualmente por Portaria.

D. No auto de penhora do imóvel, que antecedeu a venda, ficou a constar que o imóvel vale cerca de € 3.000.000,00.

E. O recorrente A. é filho do sócio único da sociedade executada, B., que tem 83 anos e que se encontra muito debilitado a nível de saúde.

F. O “*thema decidendum*” prende-se com a questão de se saber se o filho legítimo tem legitimidade para reclamar da decisão do órgão de execução fiscal que ordenou a venda de um prédio rústico propriedade de uma sociedade unipessoal, cujo único sócio é o seu pai.

G. Entende o recorrente que não está verificada a excepção da ilegitimidade conducente à absolvição da Fazenda Pública da instância.

H. A legitimidade processual tem como pressuposto a relação jurídica material formulada pelo autor.

I. A legitimidade, enquanto pressuposto processual, não é imutável, os factos supervenientes que podem ser atendíveis no momento da decisão podem ter repercussão no pressuposto processual legitimidade das partes.

J. Da análise do artigo 30º n.º 3 do CPC conclui-se que o critério supletivo de aferição da legitimidade processual se deve basear no interesse em demandar ou contradizer, face ao objecto do processo.

K. No que directamente diz respeito ao processo de execução de natureza tributária regem as normas constantes dos artigos 153.º e sgs. do CPPT.

L. A legitimidade das partes deve ser determinada de acordo com a lei vigente no momento em que é proferida a decisão sobre a mesma (cfr. o aresto do STJ, de 14/11/94, CJ. - STJ, 1994, tomo III, pág.137 e sgs.; Acórdãos do TCA Sul 2.ª Secção de 27/11/2012, proc.5948/12 e de 14/11/2013, proc.7029/13).

M. A legitimidade activa para requerer a anulação do despacho da venda depende do fundamento (causa de pedir) que servir de base ao pedido.

N. Como se destila da jurisprudência vertida no Acórdão n.º 1236/09.4TVLSB.L1-7 de 22-06-2010, do Tribunal da Relação de Lisboa, “(...) a legitimidade dos herdeiros legítimos terá de ser aferida em função do que o autor alegue na petição inicial não necessitando que alegue a existência de um prejuízo efectivo.

O. A legitimidade de terceiros deve ser casuisticamente aferida, revestindo natureza preventiva do direito a acautelar a reclamação dos actos do órgão de execução fiscal, sendo também equiparada a uma verdadeira providência cautelar de natureza administrativa.

P. No caso vertente, o interesse em demandar resulta da necessidade de impedir a venda por um valor muitíssimo inferior ao real valor do imóvel, aliado ao facto de o bem, a brevíssimo trecho, fazer parte do acervo hereditário do recorrente.

Q. É esse o direito e interesse legítimo do terceiro que fundamenta a sua legitimidade.

R. As expectativas de herdar o imóvel rapidamente são elevadíssimas, e serão frustradas se o mesmo for vendido por um valor que na sua base é de € 11.780,50, quando é a própria Autoridade Tributária no auto de penhora que valorou os € 3.000.000,00.

S. O valor de base da venda não poderia ser dissemelhante do que consta do Auto de Notícia, existindo um evidente depauperar da herança, pois o recorrente ver-se-á na contingência de poder ficar privado de um activo de grande valor, que afectará o seu quinhão hereditário e a própria intangibilidade da legítima, a coberto de uma ilegalidade do OEF.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmº Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal emitiu duto parecer no sentido de que o recurso não merecia provimento, porquanto «A apreciação da legitimidade depende de se considerar ter sido afectado num direito ou interesse legítimo, nos termos do previsto no dito art. 276º», e o direito do reclamante, como herdeiro, «ainda não existia à data do ato impugnado», nem a expectativa jurídica de vir a herdar o imóvel integra aquele interesse legítimo.

1.4. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

1 - No Serviço de Finanças de Odemira corre termos o processo de execução fiscal n.º 0302201001002309 e apensos para cobrança de dívidas fiscais, nomeadamente IRS liquidado na sequência de acção inspectiva levada a cabo;

2 - É executada na execução fiscal a sociedade comercial “B....., Unipessoal, Ld.” da qual é sócio único B....., com domicílio fiscal em,

3 - No âmbito do processo de execução fiscal foi proferido em 11/09/2014 o seguinte despacho: *“Proceda-se à venda do bem penhorado nos autos por meio de Leilão Electrónico nos termos do art. 248º do CPPT e da Portaria n.º 219/2011 de 1 de junho. Nos termos do n.º 2 do art. 248º do CPPT a venda irá decorrer no prazo de quinze dias sendo o valor base o correspondente a 70% do determinado nos termos do art. 250º do CPPT ou seja € 11. 780,50 (€ 16.829,28X70%). (...) O bem objecto desta venda tem a seguinte descrição: Prédio rústico situado em “Herdade da” com a área total de 298,534 ha, sem inscrição própria na matriz mas a destacar do artigo 260; secção AR/AR1 1, actual artigo 38º secção AR/AR Freguesia e concelho de, Distrito de Setúbal, descrita na CRP de sob o n.º 3123/20050118, com o valor patrimonial de 16.829,28€. (...)”;*

4 - O sócio único da sociedade executada foi notificado quanto ao despacho referido em 3 em 12/09/2014;

5 - A este despacho não reagiu;

6 - O imóvel descrito em 3 encontra-se registado como propriedade da sociedade unipessoal atrás referida;

7 - O aqui reclamante A..... é filho do sócio único da sociedade executada.

8 - Em 01/12/2014 deu entrada neste TAF a petição inicial que deu origem aos presentes autos.

3. Como se viu, estamos perante reclamação do acto do órgão de execução fiscal que, no âmbito da execução fiscal n.º 0302201001002309 e apensos que pende no Serviço de Finanças de Odemira contra a sociedade “B....., Unipessoal Ld.”, determinou a venda de um prédio rústico que pertence à sociedade executada e cujo único sócio é o pai do reclamante.

Intentando questionar o anunciado valor de venda do imóvel, o reclamante sustenta a sua legitimidade para a reclamação face à alegada iminência de sucessão hereditária nos termos dos artigos 2132º e 2157º do Código Civil e o seu interesse na defesa do acervo hereditário.

Decidindo a questão prévia da legitimidade do reclamante, suscitada pela Fazenda Pública, o tribunal *a quo* deu por verificada essa excepção com a seguinte argumentação:

«No caso vertente invoca o reclamante que os seus futuros e incertos direitos de vir a receber herança advinda de seu pai se encontram, somente e potencialmente, afectados atendendo a que é seu herdeiro legítimo e legitimário nos termos dos arts. 2132º e 2157º do CC.

Ora, como o probatório eleger, o bem que se encontra penhorado na execução fiscal não se encontra na esfera jurídica de B..... mas antes no património da sociedade comercial e por esta detida.

Analisadas as disposições contidas nos artigos 103º n.º 2 da LGT e 276º do CPPT verifica-se ser reconhecida aos interessados, sejam o executado ou outros, o direito a reclamar judicialmente de todos os actos que tenham potencialidade lesiva, ou seja, que tenham capacidade de afectar a sua esfera jurídica.

Todavia, levar a cabo o exercício de aí pretender integrar o caso em apreço entende o Tribunal tratar-se de excesso interpretativo. Com efeito, tal pressupõe reconhecer-se que tal direito configura um direito remoto que assenta na manutenção do bem em nome de uma sociedade até que ocorra o decesso do sócio único e que o mesmo venha, por essa via, a integrar um acervo hereditário do qual o reclamante deterá quota legítima e legitimária.

Como bem invoca o Ilustre Representante da Fazenda Pública o reclamante não pode mais que arrogar-se uma expectativa de herança, futura, incerta e indeterminada, a qual não lhe permite a defesa de quaisquer direitos em concreto.

Ademais, como bem refere a Exma. Magistrada do Ministério Público, o bem encontra-se na titularidade de uma sociedade pelo que é por demais evidente que a construção jurídica em que assenta a reclamação se mostra insustentada do ponto de vista da legitimidade.

No que respeita à jurisprudência a que ambas as partes recorrem - Acórdão do TCA Norte de 23/09/2010, proferido no processo n.º 00620/10.5 BEPRT – ainda que com diversos pontos de vista, tem o Tribunal que assentar que a potencialidade lesiva que ali se invoca sob o n.º 1 do sumário deve ser concreta e não abstracta como se arroga o reclamante.

Ademais, o meio processual de que se socorre o Reclamante, de natureza urgente, visa acautelar a repercussão negativa imediata das decisões proferidas pelos órgãos de execução fiscal. Manifestamente esse não é o enquadramento dos autos pois a decisão reclamada - valor fixado para venda do imóvel - não se traduz de forma imediata em prejuízo irreparável para o direito que invoca.

Pelo exposto, entende o Tribunal verificar-se a aludida excepção da ilegitimidade do Reclamante em consequência do que deve ser a Fazenda Pública absolvida da instância.»

Dissente o reclamante, ora recorrente, do assim decidido, insistindo que a expectativa de vir a herdar o imóvel a breve trecho lhe confere legitimidade para impedir a venda do imóvel pelo preço anunciado, de molde a salvaguardar o seu quinhão hereditário e a intangibilidade da legítima.

Deste modo, a questão que se coloca neste recurso é a de saber se, face à expectativa de ser herdeiro legitimário na herança que venha a ser aberta por óbito do pai, o filho do único sócio de sociedade unipessoal tem legitimidade para reclamar do despacho que determinou a venda de um imóvel da propriedade dessa sociedade, no âmbito de um processo de execução fiscal instaurado contra essa sociedade.

Vejam os.

Sob a epígrafe «*Legitimidade das partes*», o artigo 30º do CPC estabelece, no seu n.º 1, que «*O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse directo em contradizer*» e, no seu n.º 2, que «*O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da acção e o interesse em contradizer pelo prejuízo que dessa procedência advenha*».

Quer isto dizer que a legitimidade activa ocorrerá quando exista um interesse directo em demandar, isto é, quando da procedência da acção possa derivar uma utilidade para o demandante.

É incontroverso, à luz do que dispõe o artigo 276º do CPPT, que a possibilidade de reclamar das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal assiste não só ao executado mas também a qualquer terceiro que por elas possa ser afectado nos seus direitos e legítimos interesses, isto é, desde que se trate de acto que represente ou detenha, relativamente a si, uma lesividade objectiva e concreta, imediata e actual. Ou seja, para além do executado, terá também legitimidade para deduzir a reclamação a que se refere o art. 276º do CPPT qualquer terceiro que possa colher uma utilidade concreta, directa e actual (e não meramente abstracta, indirecta e potencial) da procedência do pedido de anulação do acto reclamado.

Todavia, no caso em apreço, não se vê em que medida o reclamante pode retirar uma utilidade concreta, directa e actual da anulação do despacho que determina a venda do prédio que pertence a uma pessoa colectiva por 70% do seu valor patrimonial.

É que, ao contrário do que o recorrente defende, a alegada expectativa de vir a ser herdeiro legitimário do único sócio dessa pessoa colectiva, por ocasião do seu futuro óbito, ainda que estimado para breve, não lhe confere, directa ou indirectamente, qualquer direito sobre o prédio em causa ou, sequer, qualquer direito de defesa de um acervo hereditário que inexistia antes da morte do autor da sucessão, como clara e proficientemente se explica no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça em 25/01/2005, no processo n.º 04A3915, e que, por isso, aqui nos limitaremos a transcrever nos seguintes moldes:

«[...] Importa considerar que:

Primeiro: em vida do autor da sucessão os herdeiros legitimários, segundo o nosso ordenamento jurídico, apenas podem reagir em defesa da sua legítima relativamente a negócios por ele simuladamente feitos com o intuito de os prejudicar - artº 242º, n.º 2, do CC; [...]

Segundo: As normas que regulam a sucessão legitimária são, sem qualquer dúvida, normas cogentes, imperativas, pois o autor da sucessão não pode por sua vontade furtar-se-lhes (artº 2027º). Simplesmente, a finalidade da lei ao instituir a legítima não é a de limitar directamente, em vida do de cujus, os seus poderes de disposição sobre os bens que lhe pertencem; é, sim, a de garantir à data da abertura da sucessão - que é a do falecimento daquele (artº 2031º) - uma certa porção de bens a determinados herdeiros, com obediência a uma ordem e a regras que o próprio legislador também dita (artº 2157º). Por isso mesmo é que no artº 2162º do mesmo código se diz que a legítima é calculada atendendo ao valor dos bens existentes no património do autor da sucessão à data da sua morte, ao valor dos bens doados, às despesas sujeitas a colação e às dívidas da herança.

Por conseguinte, não se encontrando aberta a sucessão do réu B, não se vê como pode logicamente sustentar-se que os negócios concluídos atingiram a legítima da autora. [...]

Terceiro: em vida dos pais os filhos não dispõem de nenhum direito subjectivo aos bens daqueles, nem sobre esses bens, designadamente aos bens em concreto que possam integrar a sua quota hereditária. Com efeito, o domínio e posse dos bens da herança só se adquire pela aceitação e esta só pode ter lugar após a abertura da sucessão, isto é, depois da morte do de cujus (artºs 2028º e 2050º).

O mesmo sucede com a vocação sucessória (artº 2032º). A doutrina nacional é unânime em considerar que, antes da devolução sucessória, o legitimário tem uma expectativa jurídica; algo que, como refere o Prof. Galvão Teles, “é mais do que a esperança e menos do que o direito. Mais do que a esperança porque beneficia duma protecção legal traduzida em providências tendentes a defender o interesse do titular e a assegurar-lhe quanto possível a aquisição futura do direito.

Menos do que o direito porque ainda não é este: é o seu germe, o seu prenúncio ou guarda avançada, como que o direito em estado embrionário. A expectativa do legitimário é o embrião do seu futuro ius sucedendi, só nascido com a morte do de cujus” (Direito das Sucessões, 4ª edição, 110).».

Torna-se, pois, claro que a expectativa jurídica invocada pelo reclamante é insusceptível de lhe conferir legitimidade para reclamar do acto que determinou a venda do imóvel pertencente à sociedade executada e à qual, como se viu, o reclamante é totalmente estranho.

Razão por que nenhuma censura merece a sentença recorrida.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Processo n.º 762/14-30.

Recorrente: Ministério da Agricultura, Mar, Ambiente e Ordenamento do Território.

Recorrido: A....., Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Relatório

Não se conformando com o despacho do M.º juiz do TAF de Beja que indeferiu o requerimento do Ministério da Agricultura e do Mar a pedir que fosse dada sem efeito a citação que lhe foi efectuada nos autos de impugnação judicial contra si deduzida por A..... Lda. visando-a anulação da liquidação da taxa de segurança alimentar mais referente ao que ao ano de 2002 no montante de €6.120.00 que tal acto de citação fosse efectuado ao legal representaste da Fazenda Pública veio o MAM dele interpor recurso para o STA formulando as seguintes conclusões:

1 Ao ter determinado não haver lugar à notificação do representante da Fazenda Pública a decisão viola o disposto no artigo 15 n.º 1 alínea a) do CPPT bem como o n.º 1 do artigo 110 do mesmo diploma legal.

2 E o disposto nos artigos 53 e 54 do ETAF

3 Estando em causa a liquidação e cobrança de um tributo a decisão fez errada interpretação e aplicação do artigo 3/1 e 2 da LGT.

4 E violou também o disposto nos artigos 15 e 18 da LGT e 2º/1 do CPPT

5 E fez errada interpretação e aplicação do disposto na alínea b) do n.º 1 e do n.º 3º do artigo 15 do CPPT

6 Bem como o disposto no artigo 1º do Decreto regulamentar n.º 31/2013 do DL 8/2014

7 E Outrossim o artigo 1º n.º 3 da LGT e artigo 9º/1 da Portaria 215/2012 de 17 Junho

Deve a decisão ser revogada.

Não houve contra alegações.

O M.º P.º pronuncia-se pela procedência do Recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação:

De facto:

Dá-se aqui por reproduzido o teor do despacho de 49 a 51.

De direito:

A única questão a decidir é a de saber a quem cabe a representação do Fundo Sanitário e Segurança Alimentar entidade integrada na Direcção Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar quando estão em causa litígios sobre a legalidade da liquidação da taxa de segurança alimentar mais liquidada por esta entidade.

Entendeu o M.º juiz “a quo” caber essa representação ao Ministério da Agricultura e do Mar entidade que tutela o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar património autónomo sem personalidade jurídica já que não há lei especial que cometa tal representação ao Representante da Fazenda Pública. Todavia entendemos não caber razão ao M.º juiz.

Dentro do espírito que presidiu à reforma do sistema fiscal português quis o legislador como se depreende do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro que aprovou a criação da LGT a desburocratização da administração fiscal e aduaneira procurando enquadrar todas as entidades que liquidam e cobram tributos na Administração Tributária.

Por isso no n.º 3 do artigo 1º da LGT estabeleceu as entidades que integram a Administração Tributária para efeitos da regulação das relações jurídico tributárias que são aquelas que por força do

n.º 2 do mesmo preceito se estabelecem entre a Administração Tributária agindo como tal e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

Neste entendimento sendo à Direcção Geral de Agricultura e Veterinária que compete legalmente liquidar e cobrar as taxas em causa não pode esta entidade atenta a natureza dos tributos exequendos deixar de integrar a Administração Tributária.

Pelo que há que buscar agora no CPPT a quem compete representar a Administração Tributária nos processos judiciais tributários.

O artigo 15 do CPPT no n.º 1 comete a representação da Administração Tributária no processo judicial tributário ao representante a Fazenda Pública.

E o n.º 3 do mesmo preceito estipula que quando a representação do credor tributário não for do Representante da Fazenda Pública as competências deste serão exercidas pelo mandatário judicial.

Ora não existe contrariamente ao decidido norma a atribuir competência de representação do Fundo Sanitário ou da Direcção Geral da Alimentação e Veterinária em processo judicial tributário ao Ministério da Agricultura e do Mar nem ao Gabinete Jurídico.

Essa atribuição respeita apenas a acções administrativas às quais se aplica o CPTA, como resulta aliás de modo expresse no artigo 2º alínea e) da Portaria n.º 282/2012.

Ao Gabinete Jurídico (GJ) compete o seguinte:

a) Assegurar o apoio técnico-jurídico ao diretor-geral e aos serviços da Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária, abreviadamente designada por DGAV, na resolução das questões suscitadas no exercício das respetivas competências;

b) Elaborar projetos legislativos e colaborar nas acções de natureza legislativa relativas às áreas de competência da DGAV, bem como propor as medidas necessárias para a simplificação, harmonização e atualização legislativa;

c) Coordenar a transposição da legislação comunitária, sendo o interlocutor com o Gabinete de Planeamento e Políticas, abreviadamente designado por GPP;

d) Assegurar a tramitação dos processos de contra ordenação relativos à atividade da DGAV na fase da decisão e posteriores;

e) Assegurar, nos termos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, a representação da DGAV nos processos contenciosos em que esteja em causa a atuação ou omissão desta;

f) Assegurar o acompanhamento de todas as acções interpostas contra atos ou omissões da DGAV e que sejam patrocinadas pelo Ministério Público ou pela Secretaria-Geral do Ministério da Agricultura, do Mar do Ambiente do Ordenamento do Território, abreviadamente designada por SG –MAMAOT.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar o Representante da Fazenda Pública competente para representar o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar dependente da Direcção Geral da Alimentação e Veterinária determinando a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para o prosseguimento dos autos tendo em consideração o ora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

IVA. Locação Financeira. Pro Rata.

Sumário:

I — De acordo com o decidido pelo TJUE no processo n.º C-183/13, por acórdão de 10 de Julho de 2014, os Estados-Membros podem obrigar um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes (e já não a parte correspondente à amortização do capital), no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde

aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

- II — *Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, deve ser considerada a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos bens dados em locação.*
- III — *Considerando que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão deste aspecto jurídico da causa, há que revogar, nesta medida, a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que aí seja proferida nova sentença, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.*

Processo n.º 956/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 583/12.2BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (a seguir Recorrente) recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Impugnante ou Recorrida) contra as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos anos de 2005, 2006 e 2007 e respectivos juros compensatórios, anulou estes actos tributários.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata e nos próprios autos e a Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«I - Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial apresentada pelo A....., S.A., na sequência do indeferimento do recurso hierárquico interposto contra o indeferimento parcial da reclamação graciosa por si apresentada contra os actos de liquidação adicional de IVA e correspondentes liquidações de juros compensatórios respeitantes aos exercícios de 2005, 2006 e 2007.

II - Decidiu a douta sentença recorrida que o pedido formulado pela impugnante deveria proceder, considerando que nas operações de locação financeira, o IVA incide sobre o valor da contrapartida recebida ou a receber do locatário, ou seja sobre a renda, pelo que, é esta que deve constar da fracção de cálculo do pro-rata, e não apenas a parcela respeitante ao juro.

III - Todavia, e com a devida vénia, não podemos concordar com o entendimento preconizado no douto aresto, na medida em que o mesmo estribou a sua fundamentação numa interpretação das normas – quer de direito interno quer de direito comunitário – não consentânea com o princípio da neutralidade.

IV - Entende a AF que, sempre que se mostre exequível, a imputação do Iva suportado nas aquisições (inputs) deverá ser efectuada directamente, ou seja, o imposto contido nos inputs deve ser segregado por tipo de actividade, existindo contudo certos bens e/ou serviços que são utilizados indistintamente em actividades sujeitas e isentas, sendo de extrema dificuldade proceder à sua imputação de uma forma directa. São os designados custos comuns ou mistos.

V - Verificando-se o exercício simultâneo de actividades isentas sem direito à dedução e de actividades sujeitas a IVA que conferem esse direito, gera-se um direito à dedução incompleto e, consequentemente, a sujeição à disciplina prevista no art. 23.º do CIVA, para efeitos de determinação do montante de imposto dedutível, cujo apuramento poderá ser feito através de um de dois métodos: o do “pro rata” e o da afectação real.

VI - No método do “pro rata” o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual das operações que confirmam o direito à dedução (relativamente ao volume total de negócios).

VII - Na situação “sub judice”, o sujeito passivo renunciou à isenção de Iva com referência a determinados contratos de locação financeira imobiliária sendo que, para a imputação dos designados custos comuns ou mistos, optou pela aplicação do método pro-rata, entendendo dever, para o efeito, fazer constar na fracção quer os outputs tributados obtidos em resultado dessa actividade (juros) quer

também a componente de capital contida nas rendas pagas pelos locatários, em virtude de sobre ela, conforme alega, também incidir Iva.

VIII - Porém, a componente capital contida nas rendas não deve onerar o cálculo de percentagem de dedução em virtude de não constituir rendimento da actividade do sujeito, ao contrário de todos os outros elementos que integram a fórmula, sendo que, a sua consideração, para além de provocar distorções significativas na tributação (ao relacionar variáveis não comparáveis e com natureza distinta), também desvirtuaria não apenas o próprio método pro-rata mas todo o sistema de dedução de IVA, ao reconhecer como dedutível o imposto contido em custos que não contribuíram, nem sequer se relacionaram, com as operações tributadas.

IX - É, pois, à luz do princípio da neutralidade fiscal que deve ser interpretado o artigo 23.º do CIVA, e reconhecido o método de cálculo da percentagem de dedução (pro-rata) nele previsto, ou seja, o seu propósito não pode ser outro que não o de assegurar a neutralidade, de forma que a tributação efectiva que dele resulte corresponda à tributação do valor acrescentado gerado pela operação realizada a jusante.

X - Na douta sentença de que ora se recorre, não foi ponderado que os custos comuns ou mistos que se querem imputar por força da aplicação do art. 23.º do CIVA, devem ter contribuído para a realização das operações elegíveis na fórmula de pro-rata.

XI - Sendo que, as operações para as quais contribuíram tais custos comuns ou mistos são aquelas que utilizaram e incorporaram esses custos para gerarem valor acrescentado.

XII - Este pressuposto assenta na base que subjaz ao sistema comum do IVA concretizado no princípio da neutralidade fiscal que deve ser atendido na “ratio legis” da norma invocada.

XIII - Ou seja, não são todas as operações tributadas e/ou não tributadas que devem figurar na fracção de pro-rata mas apenas aquelas que, realizadas no âmbito da actividade económica do sujeito passivo, tenham utilizado e incorporados custos comuns ou mistos para gerar valor acrescentado.

XIV - Na operação de locação financeira, – consubstanciando-se a verdadeira prestação do locador na cedência do bem – esse valor acrescentado advém da cedência do uso do bem objecto de locação, através da qual o locador obtém os rendimentos (juros) decorrentes do exercício da sua actividade económica.

XV - Pelo que, é na formação deste rendimento (juro) que são utilizados e incorporados os custos comuns ou mistos que se pretendem imputar em função do método pro-rata.

XVI - Os custos comuns ou mistos suportados pelo locador numa operação de locação financeira, não podem ter contribuído para a componente amortização financeira contida na renda, em virtude desta, consistindo num mero reembolso de capital, não gerar qualquer valor acrescentado ou acréscimo patrimonial na sua esfera, passível de ter incorporado tais custos, ou estes a existirem, serão de grau muito insignificante.

XVII - Os custos comuns ou mistos incorridos pelo locador também não se podem relacionar com o bem objecto de locação porquanto todos os custos que lhe estão associados são, na vigência do respectivo contrato de locação financeira, da responsabilidade do locatário; sendo este – locatário – quem assume o risco pela coisa, quem se responsabiliza pelo seu uso e pela sua adequação à rentabilidade desejada, quem providencia pela sua manutenção, suportando o seu desgaste físico e económico a sua depreciação, obsolescência ou perda;

XVIII - Em suma, se os custos comuns ou mistos em presença não contribuíram para a componente amortização financeira, não lhe poderão ser imputáveis.

XIX - A diferenciação entre as componentes que integram a renda paga num contrato de locação financeira é notória, também, na contabilização das operações sendo que: o registo contabilístico da amortização financeira tem como finalidade a redução dum crédito concedido pelo locador, enquanto que o montante respeitante a juros influencia o resultado do exercício.

XX - Para alcançar a proporcionalidade pretendida pela fórmula pro-rata, no denominador devem constar todas as operações previamente elegíveis (geradoras de valor acrescentado em resultado do exercício da actividade económica do sujeito passivo, nas quais foram incorporados os custos comuns em causa), e no numerador, dessas operações, apenas as tributadas (e as isentas com direito à dedução).

XXI - Assim, com referência à renda de locação financeira, se os custos comuns não são imputáveis à componente amortização financeira por não terem contribuído para a formação do seu valor, por exclusão de partes, esta não poderá constar na fracção de pro-rata, que pretende justamente imputar tais custos em função da sua contribuição para as operações relacionadas, as quais deverão ser, concomitantemente, apenas os juros.

XXII - É, pois, nossa firme convicção que a douta sentença ora recorrida ofende o princípio da neutralidade fiscal revelando uma inadequada interpretação e aplicação do disposto no artigo 23.º do CIVA bem como do disposto no artigo 17.º, n.º 5 da Directiva do IVA, motivo pelo qual não deverá manter-se na ordem jurídica.

XXIII - Caso assim não se entenda, e uma vez que a questão controvertida ainda não foi tratada, directamente, pelo TJCE, suscita-se o reenvio prejudicial, com a consequente suspensão da presente instância, por forma a que aquele Tribunal se pronuncie sobre a seguinte questão:

Tendo a renda paga num contrato de locação financeira duas componentes – amortização financeira e juros –, deverão ambas ser consideradas no denominador do “pro rata”, ou, deverá somente considerar-se a componente relativa a juros, na medida em que apenas estes consubstanciam a remuneração da actividade de locação financeira?

Termos em que,

a) concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada, com as devidas consequências legais. E, subsidiariamente,

b) caso se entenda que está subjacente ao presente processo uma questão de direito Comunitário, prejudicial ao conhecimento do mérito da causa, requer-se o reenvio da presente acção para o Tribunal de Justiça da União Europeia, para esclarecimento da questão supra enunciada, bem como a suspensão dos presentes autos até prolação de decisão».

1.3 A Recorrida não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, e acolhendo promoção do Procurador-Geral Adjunto nesse sentido, foi suspensa a instância até que fosse decidida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia a questão que lhe foi colocada por este Supremo Tribunal Administrativo em sede de reenvio prejudicial no processo n.º 1017/12, através de acórdão proferido em 16 de Janeiro de 2013 ⁽¹⁾, que se considerou ser exactamente idêntica à que se suscitava nos presentes autos, e que aí foi formulada nos seguintes termos: «*Num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena, para o denominador do pro rata, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação?*».

1.5 Depois de ter sido junta aos autos cópia do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia em resposta a essa questão – acórdão de 10 de Julho de 2014, proferido no processo C-183/13 –, declarou-se cessada a suspensão da instância, de tudo se notificando as partes, que nada vieram dizer.

1.6 Deu-se de novo vista ao Ministério Público, tendo o Procurador-Geral Adjunto emitido parecer no sentido de que deve ser dado provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e ordenada a baixa dos autos à 1.ª instância para apreciação das questões que aí foram dadas como prejudicadas. Isto com a seguinte fundamentação:

«[...] Como resulta dos autos, no âmbito do recurso n.º 01107/12, que também corre no STA, foi colocada a seguinte questão prejudicial ao TJUE:

“*Num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena, para o denominador do pro rata, ou, ao invés, devem, ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação?*”

A esta questão prejudicial respondeu o TJUE nos seguintes termos:

“*O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c) da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*”

Por despacho de fls. 258, na sequência da promoção do MP a fls. 254 e face ao silêncio das partes (fls. 256 e 257), foi decidido suspender a presente instância, atenta a similitude com a questão em discussão no recurso n.º 01017/12.

E de facto, a questão prejudicial a colocar ao TJUE nos presentes autos sugerida pela recorrente Fazenda Pública a fls. 247 é similar à questão colocado no âmbito do recurso n.º 01017/12, sendo certo que a factualidade é similar.

Ora, como resulta dos autos e do regime jurídico do contrato de locação financeira, a utilização mista dos bens e serviços é, essencialmente, determinada pelo financiamento e gestão dos contratos de locação financeira.

De facto, a actividade da locadora restringe-se a uma actividade financeira servindo de intermediária entre fornecedor e locatário na transacção do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso

ao segundo, pelo que no contrato de locação financeira o interesse do locatário reside, essencialmente no financiamento que este proporciona.

Em função do decidido pelo TJUE quanto à questão prejudicial que lhe foi colocada e sendo certo que resulta demonstrado que a utilização mista dos bens e serviços é, essencialmente, determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira, há que dar provimento ao recurso, pois que, ao contrário do decidido em 1.ª instância, a parte da renda correspondente à amortização financeira não deve ser incluída quer no numerador, quer no denominador da fracção para cálculo do *pro rata*.

A decisão recorrida foi proferida antes da entrada em vigor do NCPC, o mesmo acontecendo quanto à data de interposição do presente recurso jurisdicional.

Assim sendo parece ser de aplicar o regime do anterior CPC.

Nos termos do disposto nos artigos 726.º e 715.º 2 do CPC, o STA deve conhecer das questões, cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução que a 1.ª instância deu à causa, desde que tenha sido fixada a factualidade necessária.

Todavia, salvo melhor opinião, parece não constar da decisão recorrida matéria factual suficiente para apreciação do pedido subsidiário, enunciado sob a alínea C) a fls. 43 dos autos pelo que devem os autos baixar à 1.ª instância para os devidos efeitos».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir, relativa à regra de cálculo que deve ser utilizada para determinar o direito à dedução do IVA devido ou pago quando da aquisição de bens e serviços utilizados para efectuar simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito (bens e serviços de utilização mista), é a de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento quando considerou ilegais as correcções efectuadas relativamente ao cálculo do *pro rata* efectuado pela ora Recorrida para efeitos de dedução do IVA (correcções que originaram as liquidações impugnadas), designadamente se a Administração tributária (AT) pode obrigá-la, relativamente à actividade de locação financeira que também exerce, a incluir, no numerador e no denominador da fracção, apenas a parte das rendas (pagas pelos clientes no âmbito dos seus contratos de locação financeira) que corresponde aos juros (e já não a parte correspondente à amortização do capital).

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«A) A impugnante está colectada para o exercício da actividade de “Outras actividades de serviços financeiros diversos”, CAE 064992 (cfr. fls. 55 e ss dos autos).

B) A Impugnante está enquadrada, em sede de IVA, no regime normal mensal, desenvolvendo operações tributadas e operações isentas (cfr. fls. 55 e ss dos autos).

C) A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção externa, em sede de IRC e IVA, no âmbito da qual foram efectuadas correcções à matéria colectável, de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal, tendo-se apurado IVA em falta nos anos de 2005, 2006 e 2007, nos montantes respectivos de 338.003,80 €, 349.082,14 €, 386.388,87 € (cfr. relatório de inspecção de fls. 51 a 53 verso dos autos).

D) As correcções mencionadas na alínea anterior foram efectuadas com o seguinte fundamento, que aqui se transcreve na parte com interesse para a decisão (cfr. relatório de inspecção tributária a fls. 52 e ss dos autos):

“III.1.2. IVA

III.1.2.1. Apuramento do *pro rata* definitivo (art. 23.º do CIVA)

- € 338.003,80 -

A actividade exercida pelo A..... compreende simultaneamente operações isentas de IVA, nos termos dos n.ºs 28 e 30 do art. 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), e operações sujeitas, nas quais se incluem as de locação financeira mobiliária e imobiliária com renúncia à isenção.

Para efeitos de dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços utiliza os seguintes métodos de dedução:

- o método da afectação real relativamente ao IVA dos inputs directamente relacionados com a actividade que confere direito à dedução – operações tributadas e isentas que concedam tal direito. Assim, nas operações efectuadas no âmbito da actividade de locação financeira mobiliária e imobiliária com renúncia à isenção, o sujeito passivo recupera integralmente o imposto suportado a montante, o mesmo não acontecendo com o IVA contido nos inputs utilizados em operações isentas sem direito a dedução o qual não é deduzido;

- o método do *pro rata* de dedução no que respeita ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados a jusante em operações sujeitas com e sem direito a dedução. Neste

exercício a percentagem de dedução definitiva foi de 66%, tendo o sujeito passivo no seu apuramento considerado no numerador da fracção as operações sujeitas, com direito a dedução, e no denominador as sujeitas com direito e sem direito a dedução.

O mecanismo da dedução do IVA está previsto nos artigos 19.º a 25.º do CIVA e faz parte da essência do imposto. A alínea a) do n.º 1 do art. 19.º dispõe que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do art. 20.º estabelece que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

No entanto, refere o n.º 1 do art. 23.º do CIVA que “Quando o sujeito passivo, no exercício da actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços parte dos quais não confira o direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução”.

Esta regra geral, conhecida por “método de percentagem de dedução” (pro rata) poderá ser afastada pela adopção do chamado “método de afectação real que se encontra previsto nos n.ºs 2 e 3 do art. 23.º do CIVA, e que permite a dedução integral do imposto suportado na aquisição de bens e serviços destinados a operações tributadas ou isentas com direito a dedução, ficando tal direito vedado quando os bens ou serviços sejam utilizados em operações que não conferem esse direito.

No entanto, mesmo nos casos em que se aplica o método da afectação real, haverá IVA suportado em bens e serviços utilizados quer em operações que dão direito a dedução quer em operações sem direito a dedução, pelo que se impõe a sua repartição e consequente apuramento da parcela dedutível, não podendo por isso deixar de ser aplicado ao imposto contido nessas aquisições um pro rata ou percentagem de dedução, que deverá reflectir a medida efectiva em que aqueles bens e serviços são usados para realização das operações com direito a dedução e das isentas sem aquele direito.

Esta proporção é calculada nos termos no n.º 4 do art. 23.º do CIVA que refere que “A percentagem de dedução referida no n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador: o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19.º e n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento”.

Para efeitos deste cálculo, nos termos estabelecidos no n.º 5 do art. 23.º do CIVA, não são incluídas “(...) as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo”. Este normativo do Código (artigo 23.º) corresponde a duas normas comunitárias, o art. 17.º, n.º 5 e art. 19.º da Sexta Directiva que têm de ser tomadas em conta na interpretação das regras nacionais, sobre a matéria do direito à dedução do imposto suportado em bens de utilização indistinta em operações com e sem direito a dedução, nos Estados Membros da União Europeia.

Um critério de proporcionalidade é exigido pelo n.º 5 do art. 17.º que dispõe: “No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este pro rata é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo. (...)”.

Já o art. 19.º da Directiva, no seu n.º 1, fixa as regras para a determinação da percentagem de dedução:

“O pro rata de dedução, previsto no n.º 1, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fracção que inclui:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º

- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução (...)”.

O conceito de volume de negócios, no caso das instituições de crédito e de outras instituições financeiras, inserto na alínea a) do n.º 3 do art. 5.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho de 20 de Janeiro de 2004, corresponde à soma das seguintes rubricas de proveitos, deduzidos, se for caso disso, o imposto sobre o valor acrescentado e outros impostos directamente aplicáveis aos referidos proveitos:

- juros e proveitos equiparados;

- receitas de títulos;
- comissões recebidas;
- lucro líquido proveniente de operações financeiras;
- outros proveitos de exploração.

A Comissão Europeia também aborda o conceito de volume de negócios no *Jornal Oficial das Comunidades* n.º C 66 de 02.03.1998, Capítulo III, ponto 2.1, sob o título de “Volume de negócios das empresas de locação financeira”, onde se define ainda que a empresa de locação financeira constitui uma instituição financeira na acepção da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho de 20 de Janeiro de 2004, atrás citado. Assim sendo, “(...) o seu volume de negócios deve ser calculado com base nas regras específicas relativas ao cálculo do volume de negócios das instituições de crédito e outras instituições financeiras (...)” acima descrito.

Após a análise das operações que influenciaram a percentagem de dedução apurada pelo sujeito passivo constatou-se que esta reflecte a totalidade das rendas decorrentes de contratos de locação financeira.

Não obstante, nos termos do estabelecido na alínea h) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA, o valor tributável para as operações resultantes de um contrato de locação financeira ser o valor da renda recebida ou a receber do locatário, é certo que esta é composta por capital mais juros, e isto porque a actividade da locadora se restringe a uma actividade financeira, servindo de intermediário entre fornecedor e locatário na transacção do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo, pelo que no leasing financeiro o interesse do locatário reside essencialmente no financiamento que este proporciona.

Logo, a componente financeira corresponde à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem locado e, não constituindo, por consequência, contrapartida de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, não tem a natureza de proveito e não pode, por isso, integrar o volume de negócios, o que equivale dizer que não poderá influenciar o pro rata ou a percentagem de dedução.

Como tal, e de acordo com o entendimento vertido na Informação n.º 1763 da Direcção de Serviços do IVA datada de 2008-09-08, “(...) apenas os juros devem ser considerados, uma vez que estes consubstanciam o resultado financeiro imputável à actividade bancária (...)”

A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

Pelo que antecede, e no tocante à actividade de leasing, apenas poderá ser considerado para o cálculo da percentagem de dedução o montante correspondente aos juros e outros proveitos. Até porque, como ficou demonstrado, o conceito de volume de negócios apenas abarca contas de proveitos, e faz todo o sentido, não listando qualquer conta que se relacione com a amortização financeira.

Deste modo, e por aplicação do disposto nos n.ºs 1 e 4 do art. 23.º do CIVA, a percentagem de dedução do IVA, expurgada a componente da amortização financeira, passará de 66% para 28%, redução que reflecte imposto em falta no montante de € 338.003,80 (cfr. anexo 2, fls. 1 e 2).

O sujeito passivo apenas contestou um erro de soma no cálculo do pro rata, não tendo este implicação no imposto apurado, pelo que se mantém a correcção proposta (ver ponto IX.1.2.1.).

III.2. EXERCÍCIO DE 2006

III.2.1. IVA

III.2.1.1. Apuramento do pro rata definitivo (art. 23.º do CIVA)

- € 369.626,38 -

A actividade exercida pela A..... compreende simultaneamente operações isentas de IVA, nos termos dos n.ºs 28 e 30 do art. 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), e operações sujeitas, nas quais se incluem as de locação financeira mobiliária e imobiliária com renúncia à isenção.

Para efeitos de dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços utiliza os seguintes métodos de dedução:

- o método da afectação real relativamente ao IVA dos inputs directamente relacionados com a actividade que confere direito à dedução – operações tributadas e isentas que concedam tal direito. Assim, nas operações efectuadas no âmbito da actividade de locação financeira mobiliária e imobiliária com renúncia à isenção, o sujeito passivo recupera integralmente o imposto suportado a montante, o mesmo não acontecendo com o IVA contido nos inputs utilizados em operações isentas sem direito a dedução o qual não é deduzido;

- o método do pro rata de dedução no que respeita ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados a jusante em operações sujeitas com e sem direito a dedução. Neste exercício a percentagem de dedução definitiva foi de 57%, tendo o sujeito passivo no seu apuramento considerado no numerador da fracção as operações sujeitas com direito a dedução e no denominador as sujeitas com direito e sem direito a dedução.

O mecanismo da dedução do IVA está previsto nos artigos 19.º a 25.º do CIVA e faz parte da essência do imposto. A alínea a) do n.º 1 do art. 19.º dispõe que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do art. 20.º estabelece que só se pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

No entanto, refere o n.º 1 do art. 23.º do CIVA que “Quando o sujeito passivo, no exercício da actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços parte dos quais não confira o direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução”.

Esta regra geral, conhecida por “método de percentagem de dedução” (pro rata) poderá ser afastada pela adopção do chamado “método de afectação real” que se encontra previsto nos n.ºs 2 e 3 do art. 23.º do CIVA, e que permite a dedução integral do imposto suportado na aquisição de bens e serviços destinados a operações tributadas ou isentas com direito a dedução, ficando tal direito vedado quando os bens ou serviços sejam utilizados em operações que não conferem esse direito.

No entanto, mesmo nos casos em que se aplica o método da afectação real, haverá IVA suportado em bens e serviços utilizados quer em operações que dão direito a dedução quer em operações sem direito a dedução, pelo que se impõe a sua repartição e conseqüente apuramento da parcela dedutível, não podendo por isso deixar de ser aplicado ao imposto contido nessas aquisições um pro rata ou percentagem de dedução, que deverá reflectir a medida efectiva em que aqueles bens e serviços são usados para a realização das operações com direito a dedução e das isentas sem aquele direito.

Esta proporção é calculada nos termos no n.º 4 do art. 23.º do CIVA que refere que “A percentagem de dedução referida no n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19.º e n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento”.

Para efeitos deste cálculo, nos termos estabelecidos no n.º 5 do art. 23.º do CIVA, não são incluídas “(...) as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo”. Este normativo do Código (artigo 23.º) corresponde a duas normas comunitárias, o art. 17.º, n.º 5 e art. 19.º da Sexta Directiva que têm de ser tomadas em conta na interpretação das regras nacionais, sobre a matéria do direito à dedução do imposto suportado em bens de utilização indistinta em operações com e sem direito a dedução, nos Estados Membros da União Europeia.

Um critério de proporcionalidade é exigido pelo n.º 5 do art. 17.º que dispõe “No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este pro rata é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo (...)”.

Já o art. 19.º da Directiva, no seu n.º 1, fixa as regras para a determinação da percentagem de dedução:

“O pro rata de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fracção que inclui:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º;

- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução (...)”.

O conceito de volume de negócios, no caso das instituições de crédito e de outras instituições financeiras, inserto na alínea a) do n.º 3 do art. 5.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho de 20 de Janeiro de 2004, corresponde à soma das seguintes rubricas de proveitos, deduzidos, se for caso disso, o imposto sobre o valor acrescentado e outros impostos directamente aplicáveis aos referidos proveitos:

- juros e proveitos equiparados;
- receitas de títulos;
- comissões recebidas;
- lucro líquido proveniente de operações financeiras;
- outros proveitos de exploração.

A Comissão Europeia também aborda o conceito de volume de negócios no Jornal Oficial das Comunidades n.º C 66 de 02-03.1998, Capítulo III, ponto 2.1, sob o título de “Volume de negócios das empresas de locação financeira”, onde se define ainda que a empresa de locação financeira constitui uma instituição financeira na acepção da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho de 20 de Janeiro de 2004, atrás citado. Assim sendo, “(...) o seu volume de negócios deve ser calculado com base nas regras específicas relativas ao cálculo do volume de negócios das instituições de crédito e outras instituições financeiras (...)” acima descrito.

Após a análise das operações que influenciaram a percentagem de dedução apurada pelo sujeito passivo constatou-se que esta reflecte a totalidade das rendas decorrentes de contratos de locação financeira.

Não obstante, nos termos do estabelecido na alínea h) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA, o valor tributável para as operações resultantes de um contrato de locação financeira ser o valor da renda recebida ou a receber do locatário, é certo que esta é composta por capital mais juros, e isto porque a actividade da locadora se restringe a uma actividade financeira, servindo de intermediário entre fornecedor e locatário na transacção do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo, pelo que no leasing financeiro o interesse do locatário reside essencialmente no financiamento que este proporciona.

Logo, a componente financeira corresponde à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem locado e não constituindo, por consequência, contrapartida de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, não tem a natureza de proveito e não pode, por isso, integrar o volume de negócios, o que equivale dizer que não poderá influenciar o pro rata ou a percentagem de dedução.

Como tal, e de acordo com o entendimento vertido na Informação n.º 1763 da Direcção de Serviços do IVA datada de 2008-09-08, “(...) apenas os juros devem ser considerados, uma vez que estes consubstanciam o resultado financeiro imputável à actividade bancária (...)”.

A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

Pelo que antecede, e no tocante à actividade de leasing, apenas poderá ser considerado para o cálculo da percentagem de dedução o montante correspondente aos juros e outros proveitos. Até porque, como ficou demonstrado, o conceito de volume de negócios apenas abarca contas de proveitos, e faz todo o sentido, não listando qualquer conta que se relacione com a amortização financeira.

Deste modo, e por aplicação do disposto nos n.ºs 1 e 4 do art. 23.º do CIVA, a percentagem de dedução do IVA, expurgada a componente da amortização financeira, passará de 57% para 21%, redução que reflecte imposto em falta no montante de € 369.616,38 (cfr. anexo 3, fls. 1 e 2).

Após o exercício do direito de audição, a correcção proposta foi alterada para € 349.082,14 (cfr. ponto IX.2.1.1.).

III.3. EXERCÍCIO DE 2007

III.3.1. IVA

III.3.1.1. Apuramento do pro rata definitivo (art. 23.º do CIVA)

- € 386.388,87 -

A actividade exercida pela A..... compreende simultaneamente operações isentas de IVA, nos termos dos n.ºs 28 e 30 do art. 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), e operações sujeitas, nas quais se incluem as de locação financeira mobiliária e imobiliária com renúncia à isenção.

Para efeitos de dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços utiliza os seguintes métodos de dedução:

- o método da afectação real relativamente ao IVA dos inputs directamente relacionados com a actividade que confere direito à dedução – operações tributadas e isentas que concedam tal direito. Assim, nas operações efectuadas no âmbito da actividade de locação financeira mobiliária e imobiliária com renúncia à isenção, o sujeito passivo recupera integralmente o imposto suportado a montante, o mesmo não acontecendo com o IVA contido nos inputs utilizados em operações isentas sem direito a dedução o qual não é deduzido;

- o método do pro rata de dedução no que respeita ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados a jusante em operações sujeitas com e sem direito a dedução. Neste exercício a percentagem de dedução definitiva foi de 66%, tendo o sujeito passivo no seu apuramento considerado no numerador da fracção as operações sujeitas com direito a dedução e no denominador as sujeitas com direito e sem direito a dedução.

O mecanismo da dedução do IVA está previsto nos artigos 19.º a 25.º do CIVA e faz parte da essência do imposto. A alínea a) do n.º 1 do art. 19.º dispõe que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuarem, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do art. 20.º estabelece que só se pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

No entanto, refere o n.º 1 do art. 23.º do CIVA que “Quando o sujeito passivo, no exercício da actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços parte dos quais não confira o direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução”.

Esta regra geral, conhecida por “método de percentagem de dedução” (pro rata) poderá ser afastada pela adopção do chamado “método de afectação real” que se encontra previsto nos n.ºs 2 e 3 do art. 23.º do CIVA, e que permite a dedução integral do imposto suportado na aquisição de bens e serviços destinados a operações tributadas ou isentas com direito a dedução, ficando tal direito vedado quando os bens ou serviços sejam utilizados em operações que não conferem esse direito.

No entanto, mesmo nos casos em que se aplica o método da afectação real, haverá IVA suportado em bens e serviços utilizados quer em operações que dão direito a dedução quer em operações sem direito a dedução, pelo que se impõe a sua repartição e consequente apuramento da parcela dedutível, não podendo por isso deixar de ser aplicado ao imposto contido nessas aquisições um pro rata ou percentagem de dedução, que deverá reflectir a medida efectiva em que aqueles bens e serviços são usados para a realização das operações com direito a dedução e das isentas sem aquele direito.

Esta proporção é calculada nos termos no n.º 4 do art. 23.º do CIVA que refere que “A percentagem de dedução referida no n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19.º e n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento.

Para efeitos deste cálculo, nos termos estabelecidos no n.º 5 do art. 23.º do CIVA., não são incluídas “(...) as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo”. Este normativo do Código (artigo 23.º) corresponde a duas normas comunitárias, o art. 17.º, n.º 5 e art. 19.º da Sexta Directiva que têm de ser tomadas em conta na interpretação das regras nacionais, sobre a matéria do direito à dedução do imposto suportado em bens de utilização indistinta em operações com e sem direito a dedução, nos Estados Membros da União Europeia.

Um critério de proporcionalidade é exigido pelo n.º 5 do art. 17.º que dispõe “No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este pro rata é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo (...)”.

Já o art. 19.º da Directiva, no seu n.º 1, fixa as regras para a determinação da percentagem de dedução:

“O pro rata de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fracção que inclui:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 27.º;

- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução (...)

O conceito de volume de negócios, no caso das instituições de crédito e de outras instituições financeiras, inserto na alínea a) do n.º 3 do art. 5.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho de 20 de Janeiro de 2004, corresponde à soma das seguintes rubricas de proveitos, deduzidos, se for caso disso, o imposto sobre o valor acrescentado e outros impostos directamente aplicáveis aos referidos proveitos:

- juros e proveitos equiparados;
- receitas de títulos;
- comissões recebidas;
- lucro líquido proveniente de operações financeiras;
- outros proveitos de exploração.

A Comissão Europeia também aborda o conceito de volume de negócios no Jornal Oficial das Comunidades n.º C 66 de 02.03.1998, Capítulo III, ponto 2.1, sob o título de “Volume de negócios das empresas de locação financeira”, onde se define ainda que a empresa de locação financeira cons-

titui uma instituição financeira na acepção da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho de 20 de Janeiro de 2004, atrás citado. Assim sendo, “(...) o seu volume de negócios deve ser calculado com base nas regras específicas relativas ao cálculo do volume de negócios das instituições de crédito e outras instituições financeiras (...)” acima descrito.

Após a análise das operações que influenciaram a percentagem de dedução apurada pelo sujeito passivo constatou-se que esta reflecte a totalidade das rendas decorrentes de contratos de locação financeira.

Não obstante, nos termos do estabelecido na alínea h) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA, o valor tributável para as operações resultantes de um contrato de locação financeira ser o valor da renda recebida ou a receber do locatário, é certo que esta é composta por capital mais juros, e isto porque a actividade da locadora se restringe a uma actividade financeira, servindo de intermediário entre fornecedor e locatário na transacção do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo, pelo que no leasing financeiro o interesse do locatário reside essencialmente no financiamento que este proporciona.

Logo, a componente financeira corresponde à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem locado e, não constituindo, por consequência, contrapartida de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, não tem a natureza de proveito e não pode, por isso, integrar o volume de negócios, o que equivale dizer que não poderá influenciar o pro rata ou a percentagem de dedução.

Como tal, e de acordo com o entendimento vertido na Informação n.º 1763 da Direcção de Serviços do IVA datada de 2008-09-08, “(...) apenas os juros devem ser considerados, uma vez que estes consubstanciam o resultado financeiro imputável à actividade bancária (...)”.

A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

Pelo que antecede, e no tocante à actividade de leasing, apenas poderá ser considerado para o cálculo da percentagem de dedução o montante correspondente aos juros e outros proveitos. Até porque, como ficou demonstrado, o conceito de volume de negócios apenas abarca contas de proveitos, e faz todo o sentido, não listando qualquer conta que se relacione com a amortização financeira.

Deste modo, e por aplicação do disposto nos n.ºs 1 e 4 do art. 23.º do CIVA, a percentagem de dedução do IVA, expurgada a componente da amortização financeira, passará de 66% para 31%, redução que reflecte imposto em falta no montante de € 386.388,87 (cfr. anexo 4, fls. 1 e 2).

O sujeito passivo não contestou a correcção proposta, em sede de direito de audição, pelo que a mesma se mantém (ver ponto IX.3.1.1.).”

E) Na sequência das correcções efectuadas, em 30/10/2009, foram emitidas as liquidações de IVA n.º 09172672, 09172674 e 09172676, dos anos de 2005, 2006 e 2007, e respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 09172673, 09172675 e 09172677, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou a 31/12/2009 (cfr. documento de fls. 45 e ss. dos autos).

F) Em 31/12/2009 a Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada na alínea anterior (cfr. requerimento a fls. 69 dos autos, e Processo Administrativo).

C) Em 29/12/2010 foi proferido despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa (cfr. decisão de fls. 70 dos autos, e Processo Administrativo).

H) Em 01/02/2011 foi apresentado recurso hierárquico da decisão mencionada na alínea anterior (cfr. fls. 2 e ss. do Processo de Recurso Hierárquico).

I) Em 02/11/2011 o recurso hierárquico mencionado na alínea anterior foi indeferido (cfr. decisão de fls. 456 e ss. do Processo de Recurso Hierárquico).

J) Em 18/11/2011 foi assinado o aviso de recepção referente à notificação da Impugnante do despacho mencionado na alínea anterior (cfr. fls. 475 e ss. do Processo de Recurso Hierárquico).

K) A Impugnação foi apresentada junto do Tribunal Tributário de Lisboa em 16/02/2012 (cfr. fls. 2 dos autos)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade denominada “A....., S.A.” é uma instituição bancária que desenvolve operações com regimes de dedução de IVA diferenciados: a par de actividades financeiras e de concessão de crédito, isentas de IVA e que não conferem o direito à dedução (cfr. art. 9.º, n.º 28, do CIVA), exerce também outras actividades, designadamente de locação financeira mobiliária e imobiliária que, em regra, consubstanciam prestações de serviços, ou sujeitas a IVA e dele não isentas (locação mobiliária) ou relativamente às quais houve renúncia de isenção (locação imobiliária), *i.e.*, que permitem a dedução do IVA incorrido nas aquisições de bens e serviços a montante.

Caracteriza-se, pois e para efeitos de IVA, como sujeito passivo misto, denominação que tradicionalmente se dava aos sujeitos passivos que realizam operações que conferem o direito à dedução e, em simultâneo, operações que, porque não tributáveis ou isentas, não conferem esse direito (²).

Há que ter em conta, que tais contribuintes (sujeitos passivos mistos) apenas podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições que se destinem às operações que conferem direito à dedução. «*O sujeito passivo que realiza operações isentas e operações tributadas não deve suportar o IVA conexo com as operações tributadas, nem deduzir o IVA conexo com as operações isentas*»⁽³⁾. Por isso, torna-se necessário, face ao conjunto de todas as operações, determinar o montante do IVA que é dedutível e o que não é dedutível.

Assim, relativamente aos bens e serviços que utiliza para as operações com direito a dedução, pode deduzir integralmente o IVA suportado e, relativamente aos bens e serviços que afecta à actividade isenta, não pode deduzir IVA algum⁽⁴⁾. A dúvida que dá origem à questão que ora nos ocupa coloca-se relativamente à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços que sejam afectados conjuntamente às duas actividades exercidas, isentas e tributadas, os bens e serviços conjuntos ou mistos, também denominados *inputs promiscuos*, na terminologia da doutrina fiscal italiana⁽⁵⁾.

Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado relativamente a esses bens de utilização mista, estes sujeitos passivos podem recorrer ao método da afectação real⁽⁶⁾ ou ao método da percentagem de dedução ou do *pro rata*. Em conformidade com este último, têm direito à dedução de IVA que suportaram nos seus *inputs* na percentagem correspondente ao peso relativo ou fracção que as operações sujeitas a IVA têm no conjunto das operações isentas e não isentas que praticam⁽⁷⁾.

Relativamente aos exercícios fiscais de 2005, 2006 e 2007, no que respeita aos bens e serviços de utilização mista⁽⁸⁾, o “A.....” utilizou o método da percentagem de dedução⁽⁹⁾, calculando o seu *pro rata* de dedução com base numa fracção que comporta, no numerador, as remunerações recebidas relativamente às operações financeiras que conferiam direito à dedução, às quais foi acrescentado o volume de negócios gerado pelas operações de locação financeira que conferiam direito à dedução, e, no denominador, as remunerações recebidas relativamente a todas as operações financeiras, às quais foi acrescentado o volume de negócios gerado por todas as operações de locação financeira. Na prática, este método levou o “A.....” a considerar, para os anos de 2005, 2006 e 2007, que 66%, 57 % e 66% do IVA devido ou pago sobre esses bens e serviços era dedutível, tudo respectivamente.

Tendo a AT efectuada uma inspecção ao “A.....”, concluiu que o método por este utilizado para determinar o seu direito à dedução de IVA tinha conduzido a uma distorção na determinação do imposto devido, motivo por que procedeu às liquidações adicionais ora em causa, determinadas pelas correcções que entendeu que se impunham.

Em síntese, a AT não questionou a possibilidade de o “A.....” calcular o seu *pro rata* de dedução (relativamente aos bens e serviços de utilização conjunta), mas antes o modo como procedeu a esse cálculo, designadamente que tenha incluído, quer no numerador, quer no denominador da fracção por que o mesmo é calculado, a totalidade das rendas recebidas no âmbito dos contratos de locação; sustentou a AT que, no cálculo da percentagem de dedução respeitante aos bens de utilização mista (*pro rata*), o Contribuinte deveria ter incluído apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros e já não a parte dessas rendas que corresponde à amortização do capital (ou seja, ao montante respeitante à aquisição dos bens dados em locação). Isto porque entendeu que «*[n]ão obstante, nos termos do estabelecido na alínea h) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA, o valor tributável para as operações resultantes de um contrato de locação financeira ser o valor da renda recebida ou a receber do locatário, é certo que esta é composta por capital mais juros, e isto porque a actividade da locadora se restringe a uma actividade financeira, servindo de intermediário entre fornecedor e locatário na transacção do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo, pelo que no leasing financeiro o interesse do locatário reside essencialmente no financiamento que este proporciona*».

Ou seja, entendeu a AT que havia que distinguir (desagregar), no valor das rendas recebidas pelo “A.....” enquanto locador, o que correspondia ao capital e aos juros, sendo que apenas estes, e já não aquele, poderiam integrar o numerador e o denominador da fracção que lhe serviu para estabelecer o *pro rata* de dedução. Mais entendeu que a Contribuinte, ao utilizar, no cálculo da percentagem de dedução ou *pro rata*, o valor total das operações (a totalidade das rendas pagas pelos clientes no âmbito dos seus contratos de locação financeira), levava a essa distorção, uma vez que, nomeadamente, a parte das rendas que compensava a aquisição dos bens dados em locação não reflectia a parte real das despesas relativas aos bens e serviços de utilização mista susceptível de ser imputada às operações tributadas.

Por isso, procedeu às correcções em conformidade com esse entendimento e às consequentes liquidações adicionais.

O “A.....” impugnou judicialmente essas liquidações adicionais e a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, julgando procedente a impugnação judicial, anulou aqueles actos tributários. Isto, em síntese, com o fundamento de que a AT tinha feito uma interpretação *contra legem* do art. 23.º, n.º 4, do CIVA, uma vez que esta disposição previa, sem estabelecer qualquer excepção no que respeita às actividades de locação financeira, que o *pro rata* a utilizar para os bens e serviços de utilização mista devia ser calculado por referência à parte do volume de negócios relativa às operações que conferem direito à dedução. Assim, se bem interpretamos a sentença recorrida, a Juíza do Tribunal Tributário de

Lisboa entende que o “A.....” deveria ter sido autorizado a ter em consideração a totalidade das rendas pagas pelos locatários.

A Fazenda Pública, através do seu Representante junto do Tribunal Tributário de Lisboa recorreu dessa sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, alegando, em substância, que o litígio não tem por objecto a interpretação do n.º 4 do art. 23.º do CIVA, que precisa a regra de dedução prevista no n.º 1 desse artigo, mas a possibilidade de a AT exigir que um sujeito passivo determine o alcance do seu direito à dedução segundo a afectação dos bens e dos serviços em causa, a fim de sanar uma distorção significativa na tributação. Com efeito, o método utilizado pelo “A.....”, que consistia em incluir no numerador e no denominador da fracção que lhe serviu para estabelecer o *pro rata* de dedução a totalidade das rendas pagas pelos clientes no âmbito dos seus contratos de locação financeira, levava a essa distorção, uma vez que, nomeadamente, a parte das rendas que compensava a aquisição dos bens dados em locação não reflectia a parte real das despesas relativas aos bens e serviços de utilização mista susceptível de ser imputada às operações tributadas.

Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Juiz relator, tendo em atenção que as regras nacionais têm de ser interpretadas e aplicadas de modo conforme ao Direito da União Europeia – que, neste domínio, prevalecem sobre o direito nacional, como resulta do princípio do primado⁽¹⁰⁾ –, obedecendo, sempre que for caso disso, ao sentido que a esse direito tenha vindo a ser dado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, decidiu suspender a instância e aguardar que por esse Tribunal fosse respondida a questão prejudicial que lhe fora submetida por este Supremo Tribunal Administrativo no âmbito de um processo em que se colocou idêntica questão, aí formulada nos seguintes termos: «*Num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua aceção plena, para o denominador do pro rata, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação?*».

Recorde-se que o art. 267.º⁽¹¹⁾ do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) permite que os órgãos jurisdicionais dos Estados Membros, em ordem a garantir a uniformidade da interpretação e aplicação do Direito Europeu, procedam ao reenvio prejudicial quando considerem que existe a possibilidade de o direito nacional, numa sua interpretação, afrontar o direito comunitário ou quando existam dúvidas sobre a interpretação do direito comunitário, e estabelece que o reenvio se torna obrigatório quando a decisão a proferir não seja susceptível de recurso.

Ora, impõe-se saber se a interpretação dada pela AT ao disposto no art. 23.º do CIVA (na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento do Estado para 2008 – Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro) é ou não conforme à interpretação que deve ser dada ao art. 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva (77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977), relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Tanto mais que os artigos do CIVA que determinam o montante do imposto dedutível devem sempre interpretar-se à luz do art. 17.º da Sexta Directiva, sendo que nenhum Estado-Membro pode dificultar e ou restringir o direito à dedução por referência ao âmbito com que este é acolhido pela Sexta Directiva (e pela Directiva IVA, como é conhecida a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, que se lhe seguiu).

Por outro lado, das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo em recurso interposto das decisões da 1.ª instância, não cabe recurso senão para uniformização de jurisprudência.

Por isso, considerou-se necessário e obrigatório o reenvio e, porque o mesmo fora já suscitado no âmbito de outro processo, entendeu-se suspender a instância até que o Tribunal de Justiça da União Europeia se pronunciasse sobre o mesmo.

O Tribunal de Justiça da União Europeia pronunciou-se, através do já referido acórdão de 10 de Julho de 2014, proferido no processo C-183/13⁽¹²⁾, no sentido de que «*O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar*».

Recebida nos autos cópia do referido acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, o Relator declarou cessada a suspensão da instância e ordenou a notificação das partes, que nada disseram.

Cumpr, pois, apreciar e decidir o recurso, tendo presente a interpretação que foi efectuada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no supra referido acórdão. Recorde-se que ao Tribunal de Justiça

da União Europeia cabe garantir o respeito do direito na interpretação e aplicação dos Tratados e decidir sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas outras instituições, órgãos e organismos da União (art. 19.º, n.º 1, 2.ª parte, do TUE e art. 267.º do TFUE).

A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a regra de cálculo utilizada pela Impugnante para determinar o direito à dedução do IVA devido ou pago quando da aquisição de bens e serviços (*inputs*) utilizados para efectuar simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito (*inputs promiscuos*) é ou não legal, o que passa por indagar se num contrato de locação financeira, abrangendo a renda paga pelo locatário amortizações de capital, juros e outros encargos, em face do disposto nos arts. 23.º, n.º 4 do CIVA e 17.º, n.º 5 e 19.º, n.º 1, ambos da Directiva 77/388, nos termos da fracção a que se referem os arts. 23.º e 19.º citados devem ou não ser incluídas as amortizações.

2.2.2 DO CÁLCULO DO *PRO RATA*

A questão não é nova neste Supremo Tribunal Administrativo e, por isso, vamos seguir de muito perto (transcrevendo em grande parte) a exposição efectuada no recente acórdão de 3 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 970/13 ⁽¹³⁾, por concordarmos integralmente com a fundamentação aí expandida. Vejamos a legislação pertinente:

Diz o art. 23.º, n.º 2, do CIVA:

«Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação» (sublinhado nosso).

O art. 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva (77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977), dispõe:

«5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este pro rata é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-membros podem:

[...]

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

[...].»

Sobre a interpretação desta norma o referido acórdão de 10 de Julho de 2014, proferido no processo C-183/13, do TJUE, não deixou de recordar, no seu parágrafo 21, que a jurisprudência entende que *«na interpretação de uma disposição de direito da União, importa ter em conta não apenas os respectivos termos mas também o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada (acórdão SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, n.º 34)»* e que *«o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva dispõe que um Estado-Membro pode autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução do IVA com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços»* e que um Estado-Membro *«pode prever um regime de dedução que tenha em conta a afectação especial da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços em causa»*, sendo que *«[n]a inexistência de qualquer outra indicação na Sexta Directiva quanto às regras que podem ser utilizadas nesta situação, incumbe aos Estados-Membros estabelecê-las (v., neste sentido, acórdãos Royal Bank of Scotland, C 488/07, EU:C:2008:750, n.º 25, e Crédit Lyonnais, C 388/11, EU:C:2013:541, n.º 31)»* (cfr. parágrafos 22 a 24 do acórdão).

Sublinhou ainda aquele acórdão que *«por um lado, como decorre claramente da redacção dos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, esta última disposição remete unicamente para o pro rata de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, desta directiva e, assim, apenas fixa uma regra de cálculo específica para o caso visado neste artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo (v., neste sentido, acórdão Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, n.º 22)»* e *«[p]or outro lado, embora o segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva preveja que essa regra de cálculo se aplica a todos os bens e serviços de utilização mista adquiridos por um sujeito passivo, o terceiro parágrafo desse artigo 17.º, n.º 5, que também inclui a disposição que figura na alínea c), começa com a conjunção adversativa «todavia», que implica a existência de derrogações à referida regra (acórdão Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, n.º 23)»* (cfr. parágrafos 25 e 26 do acórdão).

Ora, nesta perspectiva a norma do art. 23.º, n.º 2, do CIVA, ao permitir que a Administração tributária imponha condições especiais no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada na Directiva do IVA

– art. 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva, quando ali se estabelece que, «*todavia, os Estados-membros podem: autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou parte dos bens ou serviços*».

O Acórdão do TJUE sublinha ainda que, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal, as modalidades do cálculo da dedução de IVA, devem reflectir, objectivamente, a parte real das despesas efectuadas com a aquisição de bens e serviços de utilização mista. E que, «[p]ara este efeito, a Sexta Directiva não se opõe a que os Estados Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do pro rata de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios (v., neste sentido, acórdão BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, n.º 24)». (cf. parágrafo 32 do acórdão).

Prossegue o referido acórdão, afirmando que «[a] este propósito, há que observar que, embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos [no caso, estava em causa a locação de veículos]. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é efectivamente esse o caso no processo principal».

E conclui que, «nestas condições, o cálculo do direito à dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um pro rata de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método aplicado pela Fazenda Pública, baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas actividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o sector automóvel» (cfr. parágrafo 34).

Foi com esta argumentação que o TJUE, respondendo à questão prejudicial suscitada, afirmou que «o art. 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar» (cfr. parágrafo 35).

Independentemente de concordarmos ou não com a interpretação efectuada pelo TJUE ⁽¹⁴⁾, o primado do direito da União Europeia ⁽¹⁵⁾ impõe-nos a aceitação da mesma.

Em consequência, em face daquela interpretação, cuja doutrina é inteiramente aplicável ao caso em apreço, por serem idênticos os pressupostos de facto e de direito, forçoso é concluir que se impõe apurar se no caso *sub judice* as operações de locação financeira, como as que estão em causa nos presentes autos, implicam a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, e se essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos bens dados em locação.

Neste contexto, porque este Tribunal de recurso não dispõe da factualidade pertinente para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto – verifica-se a insuficiência de base factual para a discussão do aspecto jurídico da causa, que impõe a necessidade de ampliação da matéria de facto ⁽¹⁶⁾.

Assim, considerando a citada jurisprudência do TJUE e considerando que, como supra se deixou dito,

a) a questão essencial no presente recurso é de saber se num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena, para os termos da fracção do *pro rata*, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação;

b) que não foi considerada pela sentença recorrida a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos

serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos bens dados em locação; e

c) que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão deste aspecto jurídico da causa,

impõe-se a revogação da sentença recorrida e a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, para que a sentença seja substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - De acordo com o decidido pelo TJUE no processo n.º C-183/13, por acórdão de 10 de Julho de 2014, os Estados-Membros podem obrigar um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes (e já não a parte correspondente à amortização do capital), no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

II - Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, deve ser considerada a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos bens dados em locação.

III - Considerando que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão deste aspecto jurídico da causa, há que revogar, nesta medida, a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal *a quo*, para que aí seja proferida nova sentença, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, para prolação de nova sentença, após a ampliação da matéria de facto nos termos supra referidos.

Sem custas, porque a Recorrida não contra alegou.

*

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) No *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32210.pdf>), págs. 133 a 143, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f05c76dc05829eac80257b2000385a28?OpenDocument>.

(²) A mesma denominação também se dá aos contribuintes que exercem, simultaneamente, actividades económicas e não económicas.

(³) SALDANHA SANCHES e TABORDA DA GAMA, *Pro Rata Revisitado: Actividade Económica, Actividade Acessória e Dedução do IVA na jurisprudência do TJCE*, Ciência e Técnica Fiscal, Janeiro-Junho de 2006, n.º 417, págs. 101 a 130, *maxime* fls. 102.

(⁴) Fase da imputação directa (*direct attribution of the input tax*), onde estamos exclusivamente no domínio dos arts. 19.º, 20.º e 21.º do CIVA, e que «*deve ser levada tão longe quanto tecnicamente for possível (é esta a forma mais conseguida para se obter resultados rigorosos e neutros, sem “distorções fiscais”)*». Só numa fase ulterior, relativamente aos *inputs* utilizados indistintamente em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem tal direito, será de convocar a regra do art. 23.º do CIVA, entrando-se, então, numa segunda fase do processo, que se pode denominar como «*repartição do imposto residual*» (*apportionment of residual input tax*), em que se inicia a aplicação da norma contida no artigo 23.º do CIVA.

Sobre a questão, detalhadamente,

- JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA, *Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA*, Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, págs. 35 a 71;

- RUI MANUEL PEREIRA DA COSTA BASTOS, *O Direito à Dedução do IVA, O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista*, Cadernos IDEFF, n.º 15, págs. 149 a 154;

- LUÍS MIGUEL MIRANDA DA ROCHA, *O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais*, TOC n.º 114, págs. 29 a 39.

(⁵) Cfr. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA, *Desfazendo ...*, págs. 35 a 71.

(⁶) Genericamente, este método consiste em discriminar na contabilidade os bens e serviços utilizados nas operações sujeitas a imposto, sendo o direito à dedução circunscrito a esses *inputs*. Trata-se de um critério que permite mensurar a efectiva utilização dos *inputs* da actividade na produção dos bens ou serviços transaccionados pelo sujeito passivo.

(7) Este método visa encontrar a percentagem da dedução admissível através de uma fracção (divisão) em que no numerador figura o montante anual (sem imposto) das transmissões de bens e serviços que dão lugar a dedução e, no denominador, o montante anual de todas as operações efectuadas (também sem imposto), incluindo as isentas ou “fora do campo” do imposto. A medida (percentagem) da dedução do IVA suportado a montante é apurada com base na relação entre os volumes de negócios que permitem a dedução do imposto suportado e pelas actividades que não permitem essa dedução.

(8) Ou seja, aqueles que os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, que confere direito a dedução, com actividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de actividade económica.

(9) Em termos gerais, a legislação do IVA admite a utilização de dois métodos para apuramento do imposto a deduzir pelos sujeitos passivos mistos: o método da percentagem de dedução (*pro rata*), com base na relação entre os volumes de negócios gerados pelas actividades que permitem a dedução do imposto suportado e pelas actividades que não permitem tal dedução; o método da afectação real, ligado à efectiva utilização dos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo (*inputs*).

(10) O princípio do primado do Direito da União sobre o Direito nacional foi afirmado pelo Tribunal de Justiça a partir da constatação de que a transferência de competências efectuada pelos Estados-Membros em favor das instituições europeias, ainda que em domínios determinados, implica uma limitação definitiva dos poderes soberanos de que os Estados-Membros são titulares – cfr. acórdão *Van Gend & Loos*, de 5 de Janeiro de 1963, proc. 26/62 e acórdão *Costa/Enel*, de 15 de Julho de 1965, proc. 6/64. De acordo com o Tribunal de Justiça tal princípio implica que os Estados-Membros devem respeitar e fazer respeitar o direito da União, não aplicar direito nacional não conforme ou não compatível com o direito da União e suprimir ou, no mínimo, reparar os efeitos de actos nacionais que lhe sejam contrários. Cabendo aos Estados-Membros respeitar uma ordem jurídica autónoma, quer quanto às fontes, quer quanto à autoridade, o direito nascido do tratado (ou em ordem a alcançar os seus objectivos) não pode, em razão da sua específica natureza, encontrar um limite em qualquer disposição interna sem perder o próprio carácter comunitário e sem que resulte abalado o fundamento jurídico da União.

(11) «O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação dos Tratados;

b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

[...].»

(12) Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=154819&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=402265>.

(13) Ainda não publicado no jornal oficial, brevemente disponível em www.dgsi.pt.

(14) E temos que confessar algumas reservas a esse respeito.

(15) Recorde-se que o TJUE é uma instituição da União Europeia (art. 13.º, n.º 1, do TUE) vinculativa (atento o princípio do precedente vinculativo), na medida em que as decisões do TJUE devem ser acatadas por todos os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros: não só o tribunal que reenvia fica vinculado à interpretação decidida pelo TJUE, como também, do mesmo modo e em questão idêntica, ficam vinculados todos os demais.

(16) Também neste sentido, e na sequência desta jurisprudência do TJUE, para além do já citado, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

- de 29 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1075/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/743ca25d2ec498ec80257d85005599bb?OpenDocument>;

- de 4 de Março de 2015, proferido no processo n.º 1017/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5e3113f2b07ffb9280257e0a003bd76d?OpenDocument>;

- de 4 de Março de 2015, proferido no processo n.º 81/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/85642b0e6eba54e680257e0a003fd2e5?OpenDocument>.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

IRC. Isenção. Pessoa colectiva de utilidade pública. Estabelecimento de ensino particular integrado no Sistema Nacional de Educação.

Sumário:

I — A isenção de IRC prevista no artigo 10.º, n.º 1 do CIRC tem como destinatários as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas e as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

II — Deste modo, não se inserem no âmbito de previsão desta norma os estabelecimentos de ensino particular que, por se enquadrarem nos objectivos do Sistema Nacional de Educação gozem das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública (nos termos do disposto na Lei n.º 9/79, de 9 de Março), mas não detenham essa qualidade, e que anteriormente gozavam de isenção dos impostos enumerados na Lei n.º 2/78, de Janeiro, revogada pelo Decreto-Lei n.º 260-D/81, de 2 de Setembro.

Processo n.º 1103/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O A....., vem recorrer para este Supremo Tribunal do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 15 de fevereiro de 2013, que negou provimento ao recurso interposto da decisão do Secretário de Estado de Assuntos Fiscais que o qual, por delegação de poderes de sua Excelência o senhor Ministro das Finanças, lhe negou o pedido de isenção de IRC, formulado ao abrigo do artº 10º, n.º 2 do CIRC.

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

«A. O n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março (Lei de Bases do Ensino Particular e Cooperativo) dispõe que as escolas particulares e as escolas cooperativas, quando ministrem ensino colectivo que se enquadre nos objectivos do Sistema Nacional de Educação, gozam das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública e, conseqüentemente, são abrangidas pela Lei n.º 2/78 de 17 de janeiro, o qual regulava especificamente o regime das isenções fiscais aplicáveis às pessoas colectivas de utilidade pública e de utilidade pública administrativa e foi entretanto sucessivamente substituído pelo constante do Decreto-Lei n.º 260-D/81, de 2 de Setembro (com a expressa indicação de que todas as remissões feitas em diplomas legais para a Lei n.º 2/78 se deveriam considerar feitas para as disposições correspondentes desse Decreto-Lei), e pela Lei n.º 151/99, que actualizou o regime das regalias e isenções fiscais das pessoas colectivas de utilidade pública.

B. Em face desta sucessão de regimes relativos aos benefícios fiscais concedidos às pessoas colectivas de utilidade pública, dúvidas não restam que a referência do n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 9/79 à Lei n.º 2/78 deve hoje considerar-se feita à Lei n.º 151/99.

C. Ora, uma vez que a alínea e) do artigo 1º deste último diploma estabelece que pode ser concedida às pessoas colectivas de utilidade pública a isenção de IRC, a ser reconhecida nos termos e condições do respectivo Código, dúvidas não restam que o direito à isenção a reconhecer tem fundamento legal directo no disposto no n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março — é essa norma que, de forma inequívoca, por remissão expressa para a Lei n.º 2/78, de 17 de Fevereiro (e, logicamente, para todas as que, em sua revogação, a vieram substituir), atribui às escolas particulares integradas no SNE a específica prerrogativa de aceder aos benefícios fiscais privativos das pessoas colectivas de utilidade pública em sentido próprio.

D. Ou seja, no nosso caso, o reconhecimento previsto no n.º 2 do artigo 10º do Código do IRC é um mecanismo que não serve a aplicação da alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo (como acontece por regra) mas sim a da alínea e) do artigo 1º da Lei n.º 151/99. Esta é que é a fonte directa da possibilidade de obtenção da isenção — e não a alínea c) do n.º 1 do artigo 10º do Código do IRC —, razão pela qual o Instituto não necessita de ser uma pessoa colectiva de mera utilidade pública.

E. O SEAF até poderia ter indeferido o pedido de isenção: teria, no entanto de o fazer com base em argumentos relativos a uma qualquer não qualificação da actividade do Instituto para efeitos do benefício; nunca o poderia fazer — como fez — com sustento no facto de aquele não se enquadrar no escopo subjectivo da alínea c) do n.º 2 do artigo 10º do Código do IRC.

F. A Lei n.º 2/78, de 17 de Fevereiro, não atribui às escolas particulares as prerrogativas genéricas de que gozam as pessoas colectivas de utilidade pública; bem ao invés, o que o legislador pretendeu foi justamente atribuir-lhes — e de forma expressa — uma particular prerrogativa em matéria de benefícios fiscais. De resto, só essa intenção explica a referência ao diploma que, à época, regulava os benefícios fiscais das pessoas colectivas de utilidade pública — conforme vimos, tal referência deve considerar-se hoje efectuada para o diploma sucessivo actualmente vigente: a Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro.

G. Assim, independente de qualquer consideração acerca do conteúdo (expresso ou incito) do artigo 10º do Código do IRC, a verdade é que as escolas particulares que se enquadrem nos objectivos do SNE — como é o caso do estabelecimento de ensino do ora Recorrente — podem beneficiar de isenção de IRC ao abrigo de disposições legais avulsas, o n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março, e a alínea e) do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro, devendo para isso cum-

pir os trâmites que o Código do IRC prevê para o efeito, isto é, solicitar o respectivo reconhecimento ao abrigo do n.º 2 do seu artigo 10º.

H. O Instituto é, por conseguinte, desde a apresentação do requerimento indicado como doc. n.º 1, titular do direito legalmente protegido à isenção de IRC, cujo não reconhecimento mantém o SEAF e o MF numa ilegal situação de omissão.

I. Quanto muito, deveria o despacho do SEAF ter sido julgado ilegal, por, ao justificar o indeferimento do pedido do Recorrente com base no facto de este não se enquadrar na alínea c) do n.º 2 do artigo 10º do Código do IRC, incorrer num erro de fundamentação.

J. O Acórdão recorrido deve, nesta medida, ser revogado.»

2 – Foram apresentadas contra alegações pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em representação do Ministério das Finanças, com as seguintes conclusões:

«1) *O Acórdão recorrido prima por excelência de decisão e qualidade de argumentação e configura os factos de forma irrepreensível aplicando a lei — os artigos 10º, n.º1, alínea c) do CIRC, o artigo 54º do EBF — aos mesmos factos numa interpretação que respeita e acolhe o seu espírito.*

2) *Contrariamente ao alegado pelo R. não foi feita pelo acórdão recorrido errónea aplicação ao caso dos autos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 10º do CIRC, nem deve o acórdão recorrido ser revogado por ter incorrido num erro de fundamentação.*

3) *Sobre a matéria é perfeitamente esclarecedor o Acórdão 21-04-1999, proferido no Recurso n.º 23115, tendo-se aí chegado à conclusão de que as entidades como o A. não beneficiando do reconhecimento ministerial da utilidade pública, não se enquadram juridicamente na abrangência material do n.º1, alínea c) do artigo 10º CIRC, nem tal abrangência lhes advém de quaisquer outras disposições legais.*

4) *A previsão normativa apenas contempla, no que se reporta à alínea c) do dispositivo transcrito, as pessoas colectivas de utilidade pública e não, como pretende o A., as pessoas colectivas de interesse público.*

5) *O A. não logrou comprovar nos autos que obteve o reconhecimento de utilidade pública, pelo que não se mostra verificado e preenchido o pressuposto legalmente estabelecido para efeitos de lhe poder a vir ser reconhecida a peticionada isenção de IRC.*

6) *Para as entidades como o A., que não tivessem beneficiado de tal reconhecimento, entendeu o legislador atribuir-lhes o benefício decorrente do artigo 54º do EBF e que se traduzia na sujeição dos seus rendimentos, para efeitos de IRC, à taxa reduzida de 20%.»*

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu parecer, com a seguinte fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

«Em inteira concordância com a entidade demandada, entendemos que o recurso não merece provimento.

De facto, da factualidade apurada resulta claro que o recorrente não é uma pessoa colectiva de utilidade pública, nos termos do DL 460/77, antes se tratando de uma pessoa colectiva de interesse público, enquanto escola particular integrada no SNE.

Enquanto tal, goza dos benefícios fiscais referidos no artigo 10º c) da lei 151/99, de 14 de Setembro por via do artigo 3.º/2 da Lei 9/79, de 10 de Março, mas não da isenção de IRC.

De facto, como resulta do artigo 10.º/1/c) do CIRC, apenas gozam da isenção de IRC as pessoas colectivas de utilidade pública, como tal reconhecidas nos termos do DL 460/77, o que não é, manifestamente, o caso do recorrente.

Tanto assim é que o artigo 54.º da EBF estatui uma redução da taxa de IRC aos rendimentos dos estabelecimentos de ensino integrados no sistema educativo, como é o caso do recorrente.

Ora, se o recorrente estivesse e isento de IRC — e não está — não faria qualquer sentido que existisse uma norma a determinar a redução da taxa de IRC!

Aliás, situação idêntica à, ora, em apreciação já foi analisada pelo STA, que conclui, exactamente, no sentido do duto acórdão recorrido (acórdão do STA, 21 de Abril de 1999, proferido no recurso n.º 23.115, cujo sumário se encontra disponível no sitio da internet www.dgsi.pt).

O acórdão recorrido não merece, pois, censura.

Termos em que, salvo melhor juízo, deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se o acórdão recorrido na ordem jurídica.»

4 – Colhidos os vistos cumpre decidir.

5 – O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

1- O A..... é uma associação particular de educação sem fins lucrativos que se dedica exclusivamente a promover a cultura, tradições e costumes britânicos, mantendo um estabelecimento educacional - já centenário - (a A.....) destinado à instrução e educação de crianças e jovens entre os 4 e os 18 anos e à sua preparação para os exames de admissão a escolas britânicas e para a entrada em universidades nacionais e internacionais;

2- São associados do Instituto os pais e/ou os tutores dos alunos do referido estabelecimento de ensino, o qual é por eles administrado sem recebimento de qualquer remuneração ou outra contrapartida, e nos resultados do qual não têm os mesmos qualquer interesse de natureza patrimonial;

3- O Autor foi fundado em 1894 pela comunidade britânica então residente no Porto;

4- Inerente à prossecução da sua actividade lectiva, o Instituto promove junto dos seus alunos a cultura e a história britânicas, designadamente na disciplina de História Universal, no entanto, também como parte integrante do seu programa curricular, é promovida anualmente uma série de actividades cívicas e culturais relacionadas com a história, as tradições e os costumes britânicos (onde se incluem, nomeadamente, concertos de cantos de Natal, diversas exposições de arte, um festival anual de música e teatro, diversas iniciativas de angariação de fundos para fins de caridade, o programa de acção e serviço comunitário do “International Baccalaureate”, o “Harvest Festival” e a semana dos veteranos da Grande Guerra — “Poppy Week”).

5- O Autor estabelece ocasionalmente protocolos de cooperação com outras entidades para a divulgação da língua e da cultura britânicas, bem como para a organização de actividades desportivas e culturais, como são os casos dos protocolos firmados com o “.....” do Porto e com o “.....&.....”;

6- No sentido de promover o intercâmbio com outras comunidades e culturas presentes no Norte do país, nomeadamente a portuguesa, a holandesa, a sueca e a norte-americana, tem o Instituto realizado e acolhido nas suas instalações inúmeras iniciativas de índole cultural, como exposições, seminários, palestras ou debates;

7- O estabelecimento de ensino tutelado pelo Instituto (a OBS) é reconhecido pelo Ministério da Educação como uma escola particular abrangida pelos objectivos do SNE, assim como os respectivos planos de estudo são, de acordo com a mesma entidade, equivalentes aos do ensino oficial português, e beneficia das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública, cfr. doc. n.º 4, 5 e 6;

8- Em virtude desse reconhecimento, a OBS goza também de redução da Taxa Social Única, cfr. doc. n.º 6;

9- Em 21/03/2005, o autor requereu ao Ministro das Finanças a isenção de IRC ao abrigo do disposto no art. 10.º, n.º 2 do CIRC, cfr. PA apenso,

10- Por despacho datado de 19/07/2007, o SEAF indeferiu tal pretensão, nos termos constantes de fls. 17 a 26 dos autos, cujo teor se dá aqui integralmente por reproduzido.

6. A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento o acórdão recorrido que julgou improcedente a acção administrativa especial para condenação à prática de acto devido por parte do SEAF, absolvendo a entidade demandada do pedido, no entendimento de que a isenção de IRC prevista no artigo 10.º do CIRC tem como pressuposto o prévio reconhecimento da utilidade pública do sujeito passivo, nos termos do DL 460/77.

O acórdão recorrido considerou que isenção de IRC prevista no artº 10º, n.º 1 do CIRC, na redacção em vigor à data em que foi requerida, tem como destinatários as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas e as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo, concluiu a decisão sindicada que, não se enquadrando o autor, e ora recorrente, naquele grupo de entidades a quem foi reconhecida, nos termos legais, a utilidade pública, não se enquadra juridicamente na abrangência material daquele art. 10, n.º 1, nem tal abrangência lhes advém de outras disposições legais, nomeadamente das Lei n.º 9/79, n.º 2/78 ou 151/99.

Contra o assim decidido insurge-se o recorrente alegando em síntese que o n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março (Lei de Bases do Ensino Particular e Cooperativo) dispõe que as escolas particulares e as escolas cooperativas, quando ministrem ensino colectivo que se enquadre nos objectivos do Sistema Nacional de Educação, gozam das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública e, conseqüentemente, são abrangidas pela Lei n.º 2/78 de 17 de Janeiro, o qual regulava especificamente o regime das isenções fiscais aplicáveis às pessoas colectivas de utilidade pública e de utilidade pública administrativa e foi entretanto sucessivamente substituído pelo constante do Decreto-Lei n.º 260-D/81, de 2 de Setembro (com a expressa indicação de que todas as remissões feitas em diplomas legais para a Lei n.º 2/78 se deveriam considerar feitas para as disposições correspondentes desse Decreto-Lei), e pela Lei n.º 151/99, que actualizou o regime das regalias e isenções fiscais das pessoas colectivas de utilidade pública.

Mais argumenta que, uma vez que a alínea e) do artigo 1º deste último diploma estabelece que pode ser concedida às pessoas colectivas de utilidade pública a isenção de IRC, a ser reconhecida nos termos e condições do respectivo Código, o direito à isenção a reconhecer tem fundamento legal directo no disposto no n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março, sendo essa norma que, de forma inequívoca, por remissão expressa para a Lei n.º 2/78, de 17 de Fevereiro (e, para todas as que,

em sua revogação, a vieram substituir), atribui às escolas particulares integradas no SNE a específica prerrogativa de aceder aos benefícios fiscais privativos das pessoas colectivas de utilidade pública em sentido próprio.

A nosso ver carece de razão legal.

Vejam os.

6.1 De harmonia com o disposto no artº 10º n.º 1 do CIRC, na redacção em aplicável aos factos, estão isentas de IRC as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa [al. a)], as instituições particulares de solidariedade social (IPSS) e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas [al. b)], e as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente [al. c)].

Por sua vez dispõe o n.º 2 do mesmo normativo que a isenção prevista no número anterior carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que define a respectiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as actividades desenvolvidas para a sua realização, pelas entidades em causa e as informações dos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos e outras julgadas necessárias.

Trata-se de uma isenção pessoal (¹), de que beneficiam as pessoas previstas no referido artº 10º, n.º 1, dependente de reconhecimento prévio do Ministro das Finanças.

Como resulta da matéria de facto assente é inquestionável que o recorrente não é uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa ou uma pessoa colectiva de mera utilidade pública que prossiga, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

E também não se enquadra na qualidade de instituições particulares de solidariedade social (IPSS) ou entidades anexas ou de pessoa colectiva àquelas legalmente equiparadas [al. b)].

Porém o recorrente sustenta que, sendo uma escola particular integrada no SNE, o direito à isenção a reconhecer tem fundamento legal directo no disposto no n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março, sendo essa norma que por remissão expressa para a Lei n.º 2/78, de 17 de Fevereiro e, para todas as que, em sua revogação, a vieram substituir, atribui às escolas particulares integradas no SNE a específica prerrogativa de aceder aos benefícios fiscais privativos das pessoas colectivas de utilidade pública em sentido próprio.

Parte no entanto de um petição de principio, ou seja de que o direito à isenção de IRC decorre da remissão expressa que o artigo 3º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março, para a Lei n.º 2/78, de 17 de Fevereiro e, para todas as que, em sua revogação, a vieram substituir, conclusão essa que não se retira da análise daqueles diplomas legais.

Com efeito o n.º 2 do artº 3º da Lei n.º 9/79 de 19 de Março (Lei de Bases do Ensino Particular e Cooperativo) dispõe que as escolas particulares e as escolas cooperativas, quando ministrem ensino colectivo que se enquadre nos objectivos do Sistema Nacional de Educação, gozam das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública e, conseqüentemente, são abrangidas pela Lei nº 2/78, de 17 de Janeiro.

Esta Lei n.º 2/78 de 17 de Janeiro regulava especificamente o regime das isenções fiscais aplicáveis às pessoas colectivas de utilidade pública e de utilidade pública administrativa concedendo-lhe isenções de Imposto do selo, Imposto sobre as sucessões e doações e de sisa pela aquisição de edifícios necessários à instalação da sua sede, delegações e serviços indispensáveis aos fins estatutários, Contribuição predial pelo rendimento colectável de prédios urbanos, onde se encontrem instalados a sede, delegações e serviços indispensáveis aos fins estatutários, Impostos alfandegários sobre material indispensável aos seus fins e não produzido no País e custas judiciais [artº 1º, als. a) a e)].

Por sua vez este regime de isenções fiscais foi substituído pelo constante do Decreto-Lei n.º 260-D/81, de 2 de Setembro, que procedeu à sua revisão mas continuou a conceder às pessoas colectivas de utilidade pública e de utilidade pública administrativa isenções de Imposto do selo, Sisa e imposto sobre as sucessões e doações, Contribuição predial, Direitos de importação sobre mercadorias indispensáveis à consecução dos seus fins, de que não exista produção no País, Imposto sobre a venda de veículos automóveis sobre as ambulâncias, classificadas pelo artigo 87.02.07 da Pauta de Importação em vigor, desde que tais veículos sejam indispensáveis à consecução dos seus fins e custas judiciais (art.1º, als. a) a f)).

O artº 7.º deste diploma revogava a Lei 2/78, de 17 de Janeiro (nº 1) e no n.º 2 continha uma norma que estabelecia que todas as remissões feitas em diplomas legais para a Lei 2/78 se consideravam feitas para as disposições correspondentes daquele decreto-lei.

O regime de regalias e isenções fiscais das pessoas colectivas de utilidade pública foi mais tarde actualizado pela Lei 151/99 de 14 de Setembro que passou a prever, entre outras isenções, a isenção de IRC a ser reconhecida nos termos e nas condições do respectivo Código (cf. artº 1º, alínea e) do referido diploma legal.

Este diploma previa também uma norma revogatória (o artº 2º), que revogava o DL 260-D/81, mas não continha qualquer norma remissiva do tipo do tipo do já referido n.º 2 do artº 7º do DL 260-D/81 que reencaminhava as remissões feitas em diplomas legais para a Lei 2/78 para as disposições correspondentes daquele decreto-lei.

Sucedem que a Lei 2/78 e o DL 260-D/81 foram revogados - na parte em que se referiam aos impostos sobre o rendimento - com a entrada em vigor da reforma fiscal, e que, mesmo antes da entrada em vigor da Lei 151/99, o CIRC passou a conceder no artº 9º, n.º 1 (redacção inicial) a isenção de imposto às pessoas colectivas de utilidade pública e de utilidade pública administrativa, mediante reconhecimento e nas condições determinadas no seu n.º 2.

O CIRC manteve esta isenção nas redacções posteriores, nomeadamente na redacção em vigor à data dos factos que passou a estar ali prevista nos termos do já referido artº 10º n.º 1.

Mas esta isenção de IRC estabelecida no artigo 9º da redacção inicial do Código e posteriormente no artº 10º, n.º 1 em questão, só abrangia as associações ou fundações que, tendo observado todas as formalidades legais no seu processo constitutivo, lograssem obter a sua declaração como pessoas colectivas de utilidade pública nos termos do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro.

Deste modo, não se inserem no âmbito de previsão desta norma os estabelecimentos de ensino particular que, por se enquadrarem nos objectivos do Sistema Nacional de Educação gozem das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública (nos termos do disposto na Lei n.º 9/79, de 9 de Março) e que anteriormente gozavam de isenção dos impostos enumerados na Lei n.º 2/78, de Janeiro, revogada pelo Dec.-Lei n.º 260-D/81, de 2 de Setembro.

Além do mais importa referir que estes estabelecimentos de ensino particular já não gozavam, no regime fiscal anterior, de isenção de Contribuição Industrial, uma vez que não se lhes aplicava o artigo 14º, n.º 3 do respectivo Código, por não serem pessoas colectivas de utilidade pública e porque do elenco quer da referida Lei n.º 2/78, de 17/01 quer, mais tarde, do DL n.º 260/81, de 2 de Setembro, não constava qualquer isenção deste imposto.

Face ao disposto nos preceitos em análise e respectiva evolução legislativa forçoso é concluir que o legislador só reconheceu isenções de IRC às entidades que tivessem sido declaradas de utilidade pública.

Os estabelecimentos de ensino particular em questão, não sendo, eles próprios, pessoas colectivas de utilidade pública, não se enquadram no seu âmbito de previsão.

Com efeito e como se sublinhou no Acórdão desta Secção de 21.04.1999, recurso 21.04.1999 «(...) o legislador fiscal quis distinguir as pessoas colectivas de utilidade pública das pessoas colectivas titulares de estabelecimentos de ensino particular, ainda que integrados no SNE, pois que as tratou diferentemente.

Na verdade, e desde logo, verificámos que concedeu às primeiras a total isenção de IRC (vd. art. 9º do CIRC) e que às segundas apenas as contemplou com uma taxa reduzida (20%) de IRC (vd. art. 47º do EBF).

Ou seja, o legislador considerou que as pessoas colectivas de interesse público inseridas no SNE, muito embora pudessem desenvolver uma actividade socialmente relevante, não mereciam o mesmo tratamento fiscal que as pessoas colectivas de utilidade pública.

Ora, se fosse propósito do legislador tratá-las de modo igual e conceder-lhes iguais direitos certamente que não faria distinção entre elas e num único preceito, ou mesmo em preceitos separados, atribuir-lhes-ia o mesmo tipo de isenção.

O facto de o legislador, intencionalmente, atribuir tão diferentes benefícios àquelas pessoas é bem revelador de que não quis que elas pudessem ter igual tratamento fiscal.

(...) Ou seja, quer numa quer noutra das indicadas situações é visível que o legislador não considerou que as mesmas devessem ser tratadas do mesmo modo e sem diferenciação».

Acresce dizer, regressando ao caso vertente, que o artigo 54º da EBF na redacção então em vigor, previa uma redução da taxa de IRC aos rendimentos dos estabelecimentos de ensino integrados no sistema educativo, como é o caso do recorrente.

Sendo que a Lei n.º 8/89 de 22/04, que autorizou o Governo a legislar em matéria de benefícios fiscais, previa expressamente no seu art. 4º, alínea cc) “Reduzir para 20% a taxa de IRC dos rendimentos das escolas particulares, como tal definidas no n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março”

Ora, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, se o recorrente estivesse e isento de IRC não faria qualquer sentido que existisse uma norma a determinar a redução da taxa de IRC.

Por último importa sublinhar que as isenções, enquanto benefício fiscal, são um dos elementos essenciais dos impostos, sujeitas um princípio de legalidade estrita (²).

Com efeito, os benefícios fiscais são uma das matérias integrantes da reserva de lei parlamentar, por efeito dos artigos 103º e 165º da Constituição da República, sendo-lhes por isso aplicável a proibição da analogia prevista no n.º 4 do artigo 11º da LGT.

É certo que, à parte disso, as normas que estabeleçam benefícios fiscais ficam subordinadas às regras gerais de interpretação da LGT, admitindo-se implicitamente a interpretação extensiva sempre que no caso concreto a letra da lei mostre ter ficado aquém do seu espírito ⁽¹⁾.

Mas não é essa a hipótese dos autos já que, como vimos, resulta manifesto da análise dos diplomas legais referidos e dos invocados pelo recorrente, que o legislador nunca pretendeu reconhecer a isenção de IRC a entidades como o recorrente, referindo-se sempre a pessoas colectivas de utilidade pública, qualidade que o mesmo não detém.

Assim sendo forçoso é concluir, como bem decidiu o acórdão recorrido, que o facto de a recorrente estar integrado nos objectivos do Sistema Nacional de Educação e poder gozar das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública, não permite concluir que goze da isenção do imposto sobre o rendimento, uma vez que para isso, necessário seria que existisse norma expressa a prevê-lo e tal previsão expressa não se encontra, nem na Lei n.º 9/79, nem nas Leis n.º 2/78 e 151/99 ou no CIRC.

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

7- Decisão

Termos em que acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pelo recorrente,

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(1) Neste sentido vide Rui Duarte Morais, apontamentos ao IRC, ed. Almedina, pag. 55.

(2) Rui Duarte Morais, ob. citada, pag. 55.

(3) Neste sentido, Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2011, pags. 310/311.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Ilegitimidade. Responsável subsidiário. Culpa. Insolvência fortuita. Artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT.

Sumário:

Da qualificação da insolvência da devedora originária como «fortuita» não se pode extrair ipso jure ou automaticamente o afastamento da presunção de culpa do responsável subsidiário pela falta de pagamento das dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo [artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT].

Processo n.º 1189/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 16 de Setembro de 2013, que julgou procedente a oposição deduzida por A....., com os sinais dos autos, à execução fiscal n.º 3468200401050559 e apensos, originariamente instaurada contra a Sociedade “B....., Lda.” e contra si revertida, por dívidas de IRS e coimas do ano de 2002, 2004 e 2005 no montante global de €10.014,82, para o que apresentou as seguintes conclusões:

A. Salvo o devido respeito, e sem prejuízo de melhor opinião, entende a Fazenda Pública que a sentença recorrida fez um errado enquadramento dos factos à luz dos normativos legais vigentes, quando decidiu que o Oponente provou que não teve culpa na insuficiência do património da devedora originária para solver a dívida exequenda, pelo simples facto da declaração de insolvência desta úl-

tima foi qualificada como de fortuita, consubstanciando a violação do estatuído na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT.

B. *Assim, contrariamente ao sentenciado, perfilha pois a Fazenda Pública o entendimento, já defendido na sua contestação, de que não é de proceder a pretensão formulada na presente oposição, porquanto não há nos autos prova alguma no sentido de que a falta de pagamento das dívidas de IRS relativas a Retenções na Fonte dos anos de 2002 a 2005, ora em cobrança coerciva, não seja imputável ao Oponente.*

C. *Ora, como bem ficou dito na sentença sob recurso, na situação controvertida as dívidas são enquadráveis na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, visto o prazo legal de pagamento ou entrega do imposto terminou no período de exercício do cargo do Oponente e, como tal, presume-se a sua culpa.*

D. *Consequentemente, é de facto ao Oponente que cabe ilidir essa presunção legal.*

E. *Ao passo que, à Administração Tributária apenas cumpre alegar os pressupostos fácticos de que deriva a presunção, designadamente basta alegar e fazer prova de que o Oponente foi gerente de facto da sociedade originária devedora nos períodos em que terminou o prazo legal de pagamento ou de entrega das dívidas tributárias.*

F. *In casu resulta incontroverso que a Administração Tributária fez prova dos mencionados pressupostos fácticos.*

G. *Aliás, o próprio Oponente não nega que foi gerente de direito e de facto da devedora originária durante o período a que se reportam os factos tributários, incluindo as datas limites de pagamento dos tributos que compõem a dívida exequenda.*

H. *No entanto, afigura-se-nos, que ao contrário do doutamente decidido, o Oponente não cuidou de enumerar na sua petição inicial eventuais factuais que permitissem concluir que administrou a empresa com observância dos seus deveres legais e contratuais destinados à protecção dos credores e que não lhe foi imputável a falta de pagamento da dívida exequenda.*

I. *O que passava pela demonstração da falta de fundos da devedora originária para efetuar o pagamento e que tal falta se não deve a qualquer omissão ou comportamento censuráveis do gestor.*

J. *Afirmar-se que a declaração da insolvência foi fortuita é irrelevante para a prova que se impunha, pois que essa factualidade é vácuca em termos de conhecimento do modo como foi implementada a gestão da executada originária, porquanto só se conhecendo quais foram os motivos que determinaram a incapacidade da sociedade para efetuar os pagamentos se poderia avaliar a adequação da atuação do Oponente enquanto gerente para as acometer.*

K. *Ademais, como é sabido, o incidente de qualificação da insolvência tem como finalidade a eventual produção de efeitos penais, uma vez que se se verificar que ela decorreu de práticas fraudulentas com vista a frustrar os créditos de quem com ela contratou pode ocasionar um inquérito e responsabilização penal dos seus gerentes.*

L. *Paralelamente, quer a apreciação da factualidade trazida à colação no processo de insolvência, quer a ponderação da prova produzida nesses autos, são irrelevantes para efeitos de prova nos presentes autos.*

M. *Seja como for, a culpa que importa em sede de reversão é díspar da imposta no processo de insolvência, visto aí só se qualificar a insolvência como culposa quando a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da atuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor e seus administradores (cfr. artigo 189.º n.º 1 do CIRE).*

N. *Enquanto que, como se frisou, nos processos de oposição cabe ao Oponente provar que a falta de pagamento das quantias revertidas não lhe pode ser assacada.*

O. *E a culpa que aqui releva afere-se pela diligência própria de um bônus pater familiae face às circunstâncias concretas do caso.*

P. *Assim, e tendo em conta a teoria da causalidade adequada, vigente no nosso ordenamento jurídico, e dada a consagração na lei de que a conduta do revertido, enquanto gerente, se traduziu na insuficiência patrimonial da sociedade executada, impunha-se ao Revertido demonstrar que não exerceu a gerência de facto no período temporal relevante e/ou que a sua conduta, enquanto gerente, não se mostra adequada àquela insuficiência patrimonial.*

Q. *Simplemente, não resulta dos autos que o Oponente tenha aduzido tal prova, e nem sequer provou que tivesse adotado diligências para inverter a situação de insolvência da sociedade, o que depõe contra a sua conduta enquanto gerente, designadamente em relação à diligência com que desempenhava o exercício da gestão.*

R. *De modo que, ressalvado o sempre respeito devido pelo labor do Tribunal a quo, não decorre dos autos qualquer prova que permita sustentar que a falta de pagamento das dívidas de IRS ora em cobrança coerciva não seja imputável ao Oponente.*

S. *Sendo por isso legítimo considerar que o Revertido não conseguiu de todo ilidir a presunção de culpa que sobre ele impendia.*

T. Assim, nada tendo sido demonstrado no sentido de afastar a culpa do Oponente pela não entrega deste IRS, deve ele responder por estas dívidas ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT.

U. Sem prescindir, e por mero dever de representação, não podemos deixar de frisar que a nosso ver, a situação de insuficiência patrimonial foi uma consequência natural do comportamento assumido pela gerência da sociedade, o qual não foi adequado no sentido de assegurar que o património social se mantivesse suficiente para responder pelas dívidas.

V. Ora, dos autos não resulta demonstrado e/ou provado que o Oponente tenha sido um gerente diligente e, conseqüentemente, que a falta de pagamento da dívida exequenda não lhe seja imputável.

W. Os tributos fiscais têm associados a si fins sociais e estruturais económicos superiores.

X. Concludentemente, o seu pagamento não pode ser dependente de constrangimentos financeiros por parte dos sujeitos passivos, sobretudo quando está em causa retenções na fonte de IRS, já que aqui aqueles são meros “depositários” de quantias devidas ao Estado e o volume global do tributo a entregar está diretamente dependente de verbas previamente retidas a terceiros.

Y. Assim, perante um conflito de deveres que impõe a opção entre o dever de entregar ao fisco as quantias retidas ou cobradas a título de impostos e o cumprimento dos deveres contratuais para com os trabalhadores e fornecedores, deverá prevalecer aquele primeiro interesse coletivo (cuja superioridade relativamente aos segundos resulta, designadamente, da relevância criminal – e não meramente contratual – da sua violação, *cf.* artigos 36.º n.º 1 e 34.º alínea b) do Código Penal).

Z. Parece-nos, assim, correto afirmar que não existem dívidas de que os comportamentos adotados pelo Oponente, enquanto elemento ativo da gerência, conduziu de facto à insuficiência de bens da devedora originária, impossibilitando a mesma de proceder ao pagamento das suas dívidas tributárias.

AA. Ademais, não resultando nos autos a desde já a demonstração de afastamento de responsabilidade, não pode o Oponente deixar de ser responsável pelas dívidas fiscais em execução, e enquanto tal, parte legítima para a execução.

BB. Em suma, ao decidir-se como se decidiu, sempre com o devido respeito pelo labor do Tribunal a quo, a douda sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, porque fez errada interpretação e aplicação dos normativos legais sobreditos.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável deve ser dado provimento ao recurso, ordenando-se, em consequência a substituição da douda sentença recorrida, por outra que declare a ação improcedente e mande prosseguir a execução contra o ora Oponente/Recorrido.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – Por Despacho do Relator de 27 de Junho de 2014 (fls. 127 a 135 dos autos) o Tribunal Central Administrativo Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do recurso e competente para o efeito este STA, a quem os autos foram remetidos precedendo requerimento da recorrente nesse sentido (fls. 140 dos autos).

4 – O Exmo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o doudo parecer de fls. 144/146 dos autos, concluindo que a sentença padece do vício de erro de julgamento, por erro sobre os pressupostos de facto, que lhe é assacado pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser revogada e em substituição julgar-se a oposição improcedente.

As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público e nada vieram dizer (fls. 147/149 dos autos).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento sobre a matéria de direito ao ter julgado que da qualificação da insolvência da sociedade devedora originária como “fortuita” decorria, sem mais, o afastamento da presunção de culpa do responsável subsidiário pela falta de pagamento das dívidas de imposto (retido na fonte) cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo (artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT).

6 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

a) Por dívidas relativas a IRS e coimas dos anos de 2002 a 2005, foi instaurado no Serviço de Finanças de Gondomar – 2, contra a sociedade “B....., Lda”, o processo de execução fiscal n.º 3468200401050559 e apensos (*cf.* doc. de fls. 29 dos autos).---

b) O processo executivo foi revertido contra, o aqui oponente, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de 27/10/2010, com fundamento em “Inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão prévia (art. 23.º n.º 2 da LGT). Dos administradores, directores e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas,

por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo (art. 24.º/n.º1b) da LGT)” (cf. doc. de fls. 30, 41 a 43 dos autos).---

c) Na Conservatória do Registo Comercial consta como sócio gerente da devedora originária o, aqui, oponente (cf. doc. de fls. 38 a 40 dos autos).---

d) A primitiva sociedade foi declarada insolvente por sentença de 10/01/2006, proferida no processo de insolvência que correu termos pelo 1.º Juízo do tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, sob o n.º 741/05.6TYVNG (cf. fls. 7 a 17 dos autos):

e) Por decisão proferida em 01/01/2007, a insolvência foi qualificada como fortuita (cf. fls. 18 a 20 dos autos).

7 – Apreciando.

7.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida, a fls. 79 a 85 dos autos, julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrido à execução fiscal instaurada no Serviço de Finanças de Gondomar 2 contra a sociedade “B....., Lda” por dívidas de IRS e coimas dos anos de 2002 a 2005, e contra si revertida, no entendimento de que, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, cabia ao oponente *provar que não tinha tido culpa na insuficiência do património da devedora para solver as suas dívidas*, e que para prova de tal factualidade, o oponente remete para a sentença de declaração de insolvência e para o carácter fortuito com que a mesma foi declarada em sentença proferida em 01/01/2007, resultando da referida sentença que, nos termos do disposto no art. 189.º, n.º 1 do CIRE, não se provou que a situação de insolvência tivesse sido criada por actuação dolosa ou culpa grave do administrador da empresa nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência, concluído que resulta da sentença de insolvência não se provou a culpa do oponente nos termos e para os efeitos do disposto no art. 24.º, n.º 1 alínea b) da LGT, ou seja, o oponente provou que não teve culpa na insuficiência de bens da primitiva devedora para o pagamento das dívidas tributárias (cfr. sentença recorrida, a fls. 84 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública alegando que não há nos autos prova alguma no sentido de que a falta de pagamento das dívidas de IRS relativas a Retenções na Fonte dos anos de 2002 a 2005, ora em cobrança coerciva, não seja imputável ao Oponente, pois que este não cuidou de enumerar na sua petição inicial eventuais factualidades que permitissem concluir que administrou a empresa com observância dos seus deveres legais e contratuais destinados à proteção dos credores e que não lhe foi imputável a falta de pagamento da dívida exequenda, sendo que a declaração da insolvência foi fortuita é irrelevante para a prova que se impunha, pois que essa factualidade é vácuca em termos de conhecimento do modo como foi implementada a gestão da executada originária, porquanto só se conhecendo quais foram os motivos que determinaram a incapacidade da sociedade para efetuar os pagamentos se poderia avaliar a adequação da atuação do Oponente enquanto gerente para as acometer e o incidente de qualificação da insolvência tem como finalidade a eventual produção de efeitos penais, uma vez que se se verificar que ela decorreu de práticas fraudulentas com vista a frustrar os créditos de quem com ela contratou pode ocasionar um inquérito e responsabilização penal dos seus gerentes, pelo que quer a apreciação da factualidade trazida à colação no processo de insolvência, quer a ponderação da prova produzida nesses autos, são irrelevantes para efeitos de prova nos presentes autos, uma vez que a culpa que importa em sede de reversão é díspar da imposta no processo de insolvência, visto aí só se qualificar a insolvência como culposa quando a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da atuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor e seus administradores (cfr. artigo 189.º n.º 1 do CIRE), enquanto nos processos de oposição cabe ao Oponente provar que a falta de pagamento das quantias revertidas não lhe pode ser assacada e a culpa que aqui releva afere-se pela diligência própria de um *bónus pater familiae* face às circunstâncias concretas do caso.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, no seu douto parecer oportunamente notificado às partes, sustenta que a conclusão retirada na sentença recorrida não tem suporte factual bastante que permita concluir nos termos em que a Mma. Juiz “a quo” o fez (...), desde logo porque da qualificação da insolvência como fortuita não podia a Mma. Juiz “a quo” extrair quaisquer ilações para afastar a responsabilidade do gerente/opponente pela falta de pagamento pontual das obrigações tributárias que deram origem à dívida exequenda (...), resultando ainda que do disposto no artigo 185.º do CIRE, a qualificação da insolvência não pode servir de base para eventuais acções de responsabilidade civil ou penal no âmbito do disposto no artigo 82.º, n.º 2 e 3 do mesmo Código, o que compreende as acções destinadas à indemnização dos prejuízos causados à generalidade dos credores da insolvência pela diminuição do património integrante da massa insolvente, pelo que o facto de no processo de insolvência da executada originária a insolvência ter sido qualificada como “fortuita”, não permite concluir pela ilegitimidade do oponente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária (cfr. parecer, a fls. 145/145 dos autos).

Vejamos.

Embora as dívidas exequendas respeitem a IRS e a coimas dos anos de 2002 a 2005 (cfr. a alínea a) do probatório fixado), vem o presente recurso pôr em causa o decidido apenas no que às dívidas de

imposto respeita (cfr. o n.º 4 das alegações de recurso e respectiva conclusão B), pois que nenhuma censura da recorrente mereceu o decidido no que às dívidas por coimas respeitava, não havendo, pois, que delas cuidar.

Ora, no que às dívidas de imposto respeita, tem efectivamente razão a recorrente, não se podendo extrair sem mais – como fez a sentença recorrida –, da qualificação da insolvência da devedora originária como “fortuita”, *ipso jure* ou automaticamente, o afastamento da presunção de culpa do responsável subsidiário pela falta de pagamento das dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo (artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT).

Como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos, é o próprio CIRE, no seu artigo 185.º, que estabelece que a qualificação da insolvência, quer como culposa quer como fortuita *não é vinculativa para efeitos da decisão de causas penais, nem das acções a que se reporta o n.º 2 do artigo 82.º*, sendo que, por maioria de razão, de tal qualificação não se pode retirar, *ipso jure*, efeitos relativamente a outros processos, designadamente o de ter-se por afastada a presunção de culpa do gerente na falta de pagamento das dívidas de imposto da sociedade originária devedora vencidas no período de exercício do seu cargo, porquanto os pressupostos em que assenta tal qualificação não são os mesmos em que assenta a responsabilidade tributária dos administradores por dívidas tributárias da sociedade, nem esta se destina a apurar os pressupostos daquela.

A qualificação da insolvência como “fortuita” resulta apenas de esta não dever ser qualificada como “culposa”, ou seja, nos termos do artigo 186.º do CIRE, *quando a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da actuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor, ou dos seus administradores, de direito ou de facto, nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência*.

Assim, como bem conclui o Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste STA, contrariamente ao decidido, *o facto de no processo de insolvência da executada originária a insolvência ter sido qualificada como “fortuita”, não permite concluir pela ilegitimidade do oponente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária*.

Nada mais aduziu a sentença recorrida, ou foi invocado pelo oponente na sua petição inicial de oposição (a fls. 4 a 6 dos autos), no sentido de afastar a presunção de culpa do oponente na falta de pagamento das dívidas de IRS da sociedade originária devedora, pelo que se tem de concluir, quanto a estas dívidas, que, contrariamente ao decidido – que neste segmento não poderá manter-se –, o oponente é parte legítima na execução, estando a sua oposição à execução votada ao insucesso.

O recurso merece provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida no segmento impugnado (relativo às dívidas de imposto) e, em substituição, julgar improcedente a oposição.

Custas pelo recorrido, apenas em primeira instância e na proporção do decaimento, pois não contra-alegou neste STA.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

Sumário:

- I — *O recurso excepcional de revista tem por objecto uma decisão proferida em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo, devendo ser admitido quando esteja em causa, designadamente, a necessidade melhor aplicação do direito, o que implica, naturalmente, a existência de prévia decisão do TCA sobre a questão controvertida.*
- II — *Não pode ser admitida revista se a decisão proferida pelo TCA incidiu sobre questão diversa da colocada no recurso de revista. Por outro lado, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, mesmo que se situe na distribuição do ónus da prova e nas regras que sobre essa distribuição*

resultam da Lei Geral Tributária e do Código Civil, também não pode ser objecto do recurso excepcional de revista, quando a questão colocada não se enquadra na ressalva contida na parte final do n.º 4 do artigo 151.º do CPTA.

Processo n.º 1191/14-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., LDA, com os demais sinais dos autos, interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que concedeu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpôs da sentença do TAF do Porto que, por sua vez, julgara procedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 1998.

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

1. Visa o presente recurso de revista pôr em crise os fundamentos de direito do duto acórdão proferido que julgou procedente o recurso interposto pela Autoridade Tributária, julgando improcedente a Impugnação Judicial interposta pela Recorrida, alterando a sentença de 1ª instância nessa conformidade.

2. Situando a questão sub judice na apreciação da validade e força probatória da declaração de rendimentos respeitante ao exercício de 1998 apresentada pelo sujeito passivo posteriormente à emissão de uma liquidação oficiosa determinada pela Administração Tributária (doravante AT), nos termos do artigo 90º, n.º 1, alínea b), do CIRC, face ao não cumprimento daquela obrigação declarativa pelo contribuinte dentro do prazo legal (cfr. artigo 120º, n.º 1 do Código do IRC), e da qual resultou o apuramento de um prejuízo fiscal, o acórdão sub judice:

- preconiza e defende que efectuada officiosamente uma liquidação, esta só poderá ser anulada, nomeadamente por inexistência de facto tributário ou excesso de liquidação, se o contribuinte reclamar ou impugnar tal liquidação;

- preconiza e defende que a demonstração da inexistência ou não verificação do facto tributário é da inteira responsabilidade do sujeito passivo;

3. Salvo o mui e devido respeito, o acórdão sob recurso enferma de vício!

Senão vejamos

4. É matéria dada como provada nos autos que:

b) a impugnante apresentou, em 11.07.2003, uma reclamação graciosa contra a liquidação de IRC do ano de 1998;

h) a liquidação do IRC foi efectuada pela Administração fiscal nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 83º do CIRC;

i) a impugnante apresentou a declaração de rendimentos respeitante ao ano de 1998 em 24 de Outubro de 2002;

j) na declaração de rendimento efectuada pela impugnante, esta declarou prejuízos fiscais reportados ao ano de 1997 no valor de Euro 61.909,36;

k) a reclamação graciosa foi objecto de indeferimento por parte da Administração fiscal - cfr. despacho de fls. 15/16 e 21 do PA - com o fundamento de que “a *declaração oficiosa mantém-se válida, não relevando, para o efeito, a entrega de uma declaração, por parte da reclamante, em data posterior a data em que aquela foi efectuada*” (fls. 16 in fine do PAT);

l) o tribunal de 1ª instância considerou a prova documental apresentada como mais adequada e idónea, prescindindo da produção de prova testemunhal por se afigurar uma diligência inútil (cfr. despacho de 29.06.2011, a fls. 77);

m) a Impugnante foi notificada em 4.07.2011 para proceder à junção dos documentos dos factos invocados, designadamente, do facto do volume de vendas de 1997 ter ascendido a Euro 88.894,53 (cfr. despacho de 29.03.2011, a fls. 75).

5. A Recorrente não discute a legitimidade da devolução de poderes à AT para proceder à liquidação oficiosa do imposto face à inércia do sujeito passivo, mas antes o imediato repúdio e rejeição da presunção de veracidade e boa-fé que impende sobre as declarações tributárias quando apresentadas fora do prazo legal.

6. Hoje são diversas as situações em que em virtude de uma interpretação errónea do disposto no n.º 1 do artigo 74º da LGT, os contribuintes que, pelos mais diversos motivos, procedem à sua entrega de declarações fora do prazo legal para o efeito, veem ser-lhe negada a presunção de boa-fé das suas declarações, estabelecida naquele preceito.

7. Tal interpretação faz sujeitar a generalidade dos contribuintes à manutenção das liquidações oficiosas, entretanto, realizadas e, bem assim, à sua defesa nos competentes processos de execução fiscal e impugnação.

8. Muito embora o tribunal “*a quo*” tenha entendido que as declarações tributárias entregues pelo sujeito passivo fora dos prazos legais estão destituídas da presunção legal de veracidade com assento no artigo 75º, n.º 1, da LGT, entende a Recorrente que a resposta à questão não se afigura tão automática e cristalina, seja pelos princípios normativos que enformaram a presunção legal de veracidade, seja pela não exclusão literal daquela força probatória pelo mero decurso do tempo.

9. No entender da Recorrente aceitar a interpretação efectuada no acórdão de que se recorre é atestar a irrelevância atribuída à razão de ser e fundamento da presunção legal de veracidade e boa-fé estabelecida naquele preceito.

10. Com efeito, subsumir-se a existência de veracidade (por presunção) exclusivamente por referência a um determinado período temporal ou prazo legal, com exclusão automática do tempo restante, parece significar afinal que o comportamento do sujeito passivo, se cumprido dentro dos prazos legais, é movido por boa-fé, sem mais, mas se cumprido extemporaneamente (e sem embargo da responsabilidade contra-ordenacional e penalização moratória e compensatória correspondentes) está imediatamente excomungado daqueles ditames e ferido nas suas “boas intenções”.

11. Entende a Recorrente, que esta absolutização do tempo para além de merecer uma posição crítica per se, deve ser igualmente discutida enquanto orientação seguida para a resolução deste e de futuros casos em que o contribuinte, em cumprimento da lei fiscal, procede à entrega da sua declaração de rendimentos fora do prazo legal de entrega.

Se não vejamos:

12. O próprio legislador não se sente perturbado com a possibilidade de apresentação de declarações substitutivas de que resulte imposto superior durante quase todo o decurso do prazo de caducidade de liquidação (cfr. artigo 59º, n.º 3, alínea b), ponto III) do CPPT), pelo que em homenagem aos princípios constitucionais da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva, se impõe também a solução inversa, ou seja, a apresentação de declarações de que resulte imposto inferior ao liquidado oficiosamente.

13. Com o Estado de Direito Democrático, elevou-se a relação do cidadão com o Estado.

14. Esta passou a não estar mais assente numa sujeição a poderes arbitrários e opacos, mas antes baseada numa dimensão relacional paritária, apoiada na confiança e cooperação recíprocas, ou seja, ao Direito Tributário não era mais lícito olhar para o contribuinte como um “profissional da evasão fiscal”, mas sim, e até prova em contrário, como um cidadão de boa-fé.

15. A incorporação dessa ideologia dá-se pela “consideração dos valores reais efectivos do rendimento e dos bens sujeitos a imposto, como objecto da tributação em termos do princípio de capacidade contributiva; a dignidade da pessoa humana na consagração do valor da declaração e da contabilidade como presunção de verdade e força probatória.”

16. Conforme nota sagazmente Lima Guerreiro, “é de todo incorrecta a ideia que a presunção de boa-fé constitui uma das substanciais inovações da Lei Geral Tributária perante um sistema anterior de inexistência dessa presunção, que suporia não disporem anteriormente da presunção de verdade as declarações do cidadão-contribuinte. A presunção da boa-fé é, na verdade a razão de ser da presunção da verdade declarativa”.

17. Neste seguimento, entende a Recorrente que se o legislador presume a boa-fé do sujeito passivo (cfr. artigo 59º, n.º 2 da LGT), daí decorre necessariamente que tem de confiar nas suas declarações da mesma, de modo que tal princípio não se compatibiliza com o facto dessa boa-fé apenas valer afinal para certos períodos temporais e já não para outros, como se o contribuinte se metamorfosasse de «bom» para «mau» com o mero decurso do tempo.

18. Ademais, a presunção apenas desonera a quem beneficia a prova do que ela indicia, não estando nunca impedida a prova do contrário ou a sua elisão por parte da AT - seja em relação às declarações tempestivas, seja em relação a quaisquer outras apresentadas fora do prazo legal.

19. No entender da Recorrente o artigo 75º, n.º 2, da LGT mais não faz do que evidenciar que certos factos desde logo permitem rejeitar aquele tratamento merecedor de veracidade, neles não figurando, nem expressa, nem indirectamente, o decurso do tempo de *per se*.

20. Na verdade, brigando a presunção de veracidade com a natureza qualitativa das informações prestadas, logo, com o seu conteúdo material, não se alcança como a variável tempo corrompesse o (des)apego à boa-fé do sujeito passivo.

21. Porquanto, a rejeição da presunção de veracidade decorrente da mera entrega fora do prazo legal das declarações tributárias não encontra, no entender da Recorrente, eco no n.º 2 do art. 75º da LGT, nem tal facto se mostra harmonizável com o princípio normativo que presidiu à sua atribuição, pois que não é o simples decurso do tempo que descaracteriza a veracidade do conteúdo daquelas declarações, mas antes a viciação da sua materialidade, o que tanto pode suceder para as declarações tempestivas, como para as extemporâneas.

22. Por outro lado, diga-se, ainda, que a AT goza, também nestas situações, de idênticos recursos e mecanismos de fiscalização e controlo da situação tributária auto-revelada pelo sujeito passivo.

23. Ora, a perda daquela presunção não decorre da lei, quanto interpretada de forma integrada e una, nem o desmerecimento das declarações tributárias se revela digno de tutela pelo decurso do tempo, caso contrário teria de se aditar aqui outro problema: qual o prazo relevante para a germinação desta degradação? Um dia, um mês ou um ano?

24. Crê, assim, a Recorrente que a declaração por ela apresentada deve continuar a merecer um tratamento legal análogo, o que, conforme é bom de ver, em caso algum inibe a AT de prosseguir na descoberta da verdade material (cfr. artigo 58º da LGT) e da tributação pelo rendimento real, princípios que regem todo o procedimento tributário, e que não são por isso interrompidos ou abafados com o decurso do prazo legal de apresentação das declarações de rendimentos.

25. A Recorrente defende, pois que no caso em análise, a declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo, após a liquidação oficiosa promovida pela AT, devia ser credora do mesmo tratamento de presunção de boa-fé, sem prejuízo a AT pudesse solicitar todos os esclarecimentos que entendesse pertinentes (cfr. artigo 59º, n.º 4 da LGT) em ordem a testar a credibilidade da mesma, se motivos houvesse para dela dissentir, assim se cumprindo o disposto no artigo 90.º, n.º 10 do Código do IRC.

26. Acontece que, não foi isso que se verificou no presente caso!

27. No entender da Recorrente, recebida a comunicação sobre a identificação, qualificação e quantificação dos factos tributários, a administração tributária deveria ter tomado, quanto à situação, uma de duas posições:

a) ou considera como indúbia, e acata, expressa ou tacitamente, a verdade da realidade assim revelada, e se limita a dar seguimento aos actos posteriores do circuito - liquidando o imposto ou configurando a auto-liquidação,

b) ou reage contra a presunção de verdade da revelação do sujeito activo, ilidindo-a através da demonstração de caracteres viciosos que porventura a inquinem e lhe invalidem os pressupostos de presunção que a lei lhe confere, tudo nos estritos termos dos princípios da legalidade da prossecução do interesse público e do inquisitório.

28. Ora, tal como bem consta na sentença proferida pelo tribunal de primeira Instância, *“a Administração Fiscal, não colocou em causa os elementos mencionados nas referidas declarações, confirmando, até os mesmos, na medida em que em 13.12.2002 emite uma nota de liquidação com a importância a pagar de zero, conforme fls. 6 do PA”*.

29. Mais diga-se, que não pode relevar para efeitos de inversão do ónus da prova o facto da Administração Tributária alegar no seu despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada que *“a declaração oficiosa mantém-se válida, não relevando, para o efeito, a entrega de uma declaração, por parte da reclamante, em data posterior a data em que aquela foi efectuada”* (fls. 16 in fine do PAT).

30. Tal decisão subsume-se numa tomada de posição vaga, imprecisa e inválida, que não de per si fazer inverter o ónus da prova, nem tão pouco revogar a presunção legal de veracidade estabelecida na lei fiscal.

31. A Administração Tributária tem como dever legal o de prosseguir pelo objectivo da tributação pelo rendimento real.

32. Com efeito, aquela em momento algum defendeu existir erros ou caracteres viciosos que porventura, fossem passíveis de inquinar e invalidar os pressupostos de presunção que a lei lhe confere,

33. Antes aceitou-os!

34. Em 1998, a Recorrente teve um lucro tributável de Euro 21.594,39, que foi absorvido na sua totalidade pelos prejuízos fiscais do ano anterior no valor de Euro 61.909,36,

35. Pelo que tal facto, inviabiliza per se o pagamento de qualquer colecta em sede de IRC no que se refere ao ano de 1998.

36. Defende o Tribunal *“a quo”* que a *“Impugnante dispensou-se da exibição de prova, nomeadamente documental, que atestasse a veracidade dessa declaração e, daí infirmasse a factualidade e, ademais, o cálculo apurado pela AT, no estrito cumprimento da lei (...)”*,

37. Afirmando, inclusive, que *“tal prova não seria difícil”*.

38. Ora, não pode a Recorrente discordar mais com o decidido, pois que só, em 04.07.2011, foi a Recorrida notificada para proceder à junção dos documentos dos factos invocados, designadamente, do facto do volume de vendas de 1997 ter ascendido a Euro 88.894,53 (cfr. despacho de 29.03.2011, a fls. 75).

39. Conclui-se, pois, que não só é errónea e inválida a interpretação que decide pela invalidade e falta de força probatória da declaração de rendimentos respeitante ao exercício de 1998 apresentada pelo sujeito passivo posteriormente à emissão de uma liquidação oficiosa determinada pela Administração Tributária,

40. como é ilegal e despropositada a interpretação feita no sentido de onerar o sujeito passivo com a obrigação de apresentação de documentação ou elementos da sua contabilidade, após verifica-

dos e ultrapassados 14 (catorze) anos desde os factos tributários na origem do Imposto em liquidação - tudo em clara desconformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 123º do CIRC que, à data, exigia a manutenção dos elementos contabilísticos por um prazo de 10 (dez) anos.

41. Conclui-se, pois, que o acórdão sub judice ao decidir pela invalidade e falta de força probatória da declaração de rendimentos respeitante ao exercício de 1998 apresentada pelo sujeito passivo posteriormente à emissão de uma liquidação oficiosa determinada pela Administração Tributária faz uma errónea interpretação e aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 75º da LGT e artigo 59º, n.º 3, alínea b), ponto III do CPPT.

42. Porquanto, nega-se razão ao acórdão sub recurso, impondo-se a sua revogação, por padecer do vício de violação do disposto nos artigos 75º n.º 1, 55º e 58º da LGT e n.º 4 do artigo 123º do CIRC, confirmando-se a decisão da 1ª instância!

1.2. A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer no sentido de que o recurso devia ser admitido, argumentando seguinte:

«(...) no acórdão recorrido resulta ser válida a liquidação efetuada pela A. T. nos termos dos artigos 16º, 82º alínea b) e 83º n.º 1 alínea c) do CIRC, em face do não cumprimento da obrigação declarativa pelo contribuinte dentro do prazo legal e da que a AT ter procedido a liquidação de IRC.

E mais se decidiu que a tal não obstava que a recorrente tivesse, antes de decorridos 4 anos desde o ano de tributação que remonta já a 1998, apresentado declaração em que deduziu prejuízos fiscais os quais foram reportados ao ano anterior.

Aliás, foi ainda considerado que resultando da dita declaração não haver imposto a pagar tal não obstava à dita validade contrariamente ao decidido em 1.ª instância, o que se sustentou em 2 acórdãos proferidos pelo TCA Sul.

E defende-se no recurso interposto a controvérsia desse entendimento em face do previsto nos artigos 75º n.º 1 da LGT e no art. 59º n.º 3 alínea b) ponto III do CPPT e de posição doutrinal que se identifica a fls. 146.

E de concordar com tal, tanto mais que o dito art. 75º n.º 1 da LGT foi posteriormente alterado pela Lei de OE de 2013 de modo a admitir a não aplicação do aí previsto em face de outros requisitos de que depende a dedução de impostos, resulta ainda ter a dita questão importância fundamental por a questão se poder vir ainda a repetir, tendo a dita norma se mantido com a anterior redação durante vários anos.

Assim, no caso, resulta passível de sérias divergências a aplicação efetuada do previsto nos então vigentes artigos 16º, 82º alínea b), 83º n.º 1 alínea c) e 95º n.º 1 do CIRC, na versão aplicável à data dos factos. // Parece, pois, ser de admitir o recurso interposto.»

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso vertente, está em causa uma impugnação judicial deduzida contra acto de liquidação oficiosa de IRC, levada a efeito nos termos do artigo 83º, n.º 1, alínea c), do CIRC, ao qual a impugnante contrapunha a posterior declaração de rendimentos que apresentou para além do prazo legal, sustentando que era esta (e não aquela) que devia relevar para a determinação do imposto, pedindo, por isso, a anulação da liquidação oficiosa.

Na 1ª instância, a impugnação foi julgada procedente, no entendimento de que, da factualidade vertida nos autos resultava que a Administração Tributária não questionara os dados evidenciados pela contribuinte na declaração que apresentou, «*confirmando até os mesmos, na medida em que em 13.12.2002 emite uma nota de liquidação com a importância a pagar de zero) conforme fls. 6 do PA e que aqui se dá por reproduzida.*».

Todavia, o TCAN revogou essa decisão e julgou a impugnação improcedente com a seguinte argumentação:

«(...) efectuada officiosamente uma liquidação, esta só poderá ser anulada, nomeadamente por inexistência de facto tributário ou excesso de liquidação, se o contribuinte reclamar ou impugnar tal liquidação e demonstrar que “in casu” não existiu facto tributário ou se verificou excesso de liquidação.

A simples apresentação tardia de uma declaração de rendimentos da qual vem a resultar inexistência de imposto ou imposto diverso do anteriormente liquidado não anula automaticamente a anterior liquidação, por tal não resultar do artigo 95º acima citado. É que, a ser assim, bastaria a um contribuinte não apresentar a sua declaração de rendimentos em tempo; depois apresentava uma declaração de rendimentos em que não declarasse rendimentos e a liquidação oficiosa ficaria pura e simplesmente anulada.

Ora, não é esse o sentido da lei. A liquidação só poderá ser anulada officiosamente, nos casos previstos na lei, pela Administração Tributária na sequência de decisão proferida em reclamação graciosa ou por determinação de Tribunal Tributário.

Temos então que, no caso concreto, a anulação da liquidação só poderia ter lugar - em face do fundamento invocado pela recorrente - inexistência de facto tributário - mediante decisão proferida em procedimento de reclamação graciosa ou de impugnação judicial. ...”.

Ora, lendo a petição inicial, crê-se que resulta evidente que este é o caminho trilhado pela ora Recorrida quando se propõe discutir a inexistência de facto tributário, alegando no seu art. 12º que “por via da impugnação judicial, pode a liquidação oficiosa ser anulada desde que o contribuinte demonstre que a matéria colectável que resulta da liquidação por si apresentada é real e reflecte o imposto efectivamente devido”.

Diga-se ainda que neste âmbito, o Ac. do T.C.A. Sul de 25-09-2007, Proc. n.º 01911/07, www.dgsi.pt, aponta que “efectuada liquidação oficiosa em sede de IRC, ao abrigo do artº 83º, n.º 1, alínea b) do CIRC, esta poderá ser corrigida, se for caso disso (nº 10 do mesmo artigo), o que poderá suceder, nomeadamente, se o contribuinte apresentar posteriormente a declaração até então omitida e a Administração Tributária aceitar os rendimentos aí declarados, ou outros que possam vir a ser apurados, mas diferentes dos considerados na liquidação oficiosa”. [...]

Tendo em atenção o documento de fls. 33 dos autos que correspondente à liquidação emitida na sequência da declaração apresentada pela ora Recorrida, temos que a mesma apresenta para todos os elementos indicados os valores descritos reduzidos a zeros, o que significa que está em causa a emissão de uma liquidação que deriva da entrada no sistema da declaração apresentada pela Recorrida,

que se reconduz a uma autoliquidação que, em função dos seus termos, deu origem a uma liquidação como a descrita.

Por outro lado, é sabido que a AT não anulou a liquidação oficiosa em causa, antes, ao invés, indeferiu a reclamação graciosa contra essa liquidação (pontos 1 e 5 do probatório), sendo que, como emerge expressa e inequivocamente da fundamentação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, “a Declaração oficiosa mantém-se válida, não relevando, para o efeito, a entrega de uma declaração, por parte do reclamante, em data posterior a data em que aquela foi efectuada” (fls. 16, in fine do PAT). Assim sendo, não se pode acompanhar o raciocínio da decisão recorrida quando entende que a “Administração Fiscal, não colocou em causa os elementos mencionados nas referidas declarações, confirmando até os mesmos, na medida em que em 13.12.2002 emite uma nota de liquidação com a importância a pagar de zero) conforme fls. 6 do PA e que aqui se dá por reproduzida.”.

Como se viu, a leitura da decisão recorrida não se afigura como a melhor; tanto mais que, como se disse, efectuada oficiosamente uma liquidação, esta só poderá ser anulada, nomeadamente por inexistência de facto tributário ou excesso de liquidação se o contribuinte reclamar ou impugnar tal liquidação e demonstrando que “in casu” não existiu facto tributário ou se verificou excesso de liquidação.

(...)

No entanto, tendo presente o exposto em sede de petição inicial, é ponto assente que a Impugnante intentou fazer prova dos prejuízos fiscais patentes na Declaração de IRC de 1998 apenas em função da própria Declaração apresentada após a notificação da liquidação oficiosa feita pela AT, o que vale por dizer que a Impugnante dispensou-se da exibição de prova, nomeadamente documental, que atestasse a veracidade dessa Declaração e, daí, infirmasse a factualidade e, ademais, o cálculo apurado pela AT, no estrito cumprimento da lei, nos termos dos então vigentes artigos 16º, 82º alínea b) e 83º n.º 1 alínea c), todos do CIRC.

E tem de dizer-se que tal prova não seria difícil.

Com efeito, e na medida em que lhe cabia demonstrar a ocorrência dos declarados prejuízos fiscais, tal deveria corresponder à simples análise dos elementos da sua escrita, da sua contabilidade que, de forma natural, deveriam evidenciar os termos da declaração apresentada pela ora Recorrida, situação que não se verificou nos autos, limitando-se a ora Recorrida a juntar o contrato de sociedade, a Dec. Mod. 22 apresentada e um contrato-promessa de arrendamento, matéria manifestamente insuficiente para evidenciar aquilo que está em causa (...).

Sendo assim, como é, não pode manter-se a decisão recorrida no sentido da anulação da liquidação impugnada com base na declaração entretanto apresentada, pois que no âmbito da presente impugnação a aqui Recorrida não logrou demonstrar documentalmente, tal como se lhe impunha, que os elementos constantes da aludida declaração, maxime, com referência aos invocados prejuízos fiscais.».

Neste recurso, a Recorrente insiste que a declaração de rendimentos que apresentou, ainda que para além do prazo legal, beneficia da presunção da veracidade, sustentando que nem a Administração Tributária questionou os elementos constantes dessa declaração, nem a decisão da reclamação graciosa que deduziu contra essa liquidação oficiosa é susceptível de inverter o ónus da prova, nem seria razoável ou lícito exigir ao impugnante que fizesse prova documental de factos ocorridos há 14 anos. É neste contexto que defende que o acórdão recorrido errou na interpretação e aplicação da lei e violou a disciplina legal contida nos artigos 75º, n.º 1, 55º e 58º, da LGT, e 123º, n.º 4, do CIRC.

Razão por que pretende que, neste recurso excepcional de revista, seja reapreciada a questão da validade e valor probatório da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1998, que apresentou fora do prazo legal (já depois de ter ocorrido liquidação oficiosa), advogando que a matéria assume relevância jurídica e social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, e face à necessidade de obter uma melhor aplicação e uniformização do direito.

Desde logo, há que dizer que toda a tese da Recorrente gira em torno de um quadro factual que, tendo sido equacionado e acolhido na 1ª instância, foi expressamente arredado pelo TCAN em sede de recurso.

Com efeito, da análise da factualidade vertida nos autos o tribunal de 1ª instância concluiu que a Administração Tributária não pusera em causa, e confirmara mesmo, o conteúdo da declaração de substituição apresentada pela contribuinte, mas o TCAN, reapreciando os mesmos factos, afastou inequivocamente essa interpretação, concluindo que a Administração Tributária não aceitara tal declaração e mantivera incólume a declaração oficiosa. E foi sobre esta base factual que o TCAN emitiu pronúncia de direito.

Torna-se, pois, claro que o julgamento assentou em pressupostos diversos daqueles que a Recorrente equaciona neste recurso. E tal significa que o acórdão do TCAN não incidiu sobre a questão que a Recorrente coloca neste recurso.

Ora, como se viu, o recurso de revista excepcional tem por objecto as decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo, o que implica, obviamente, uma prévia decisão sobre a questão que se controverte.

E não sendo este o caso, não pode ser admitida a revista.

De resto, mesmo que se entendesse que a Recorrente intentava dirigir o recurso contra o julgamento da matéria de facto, sempre o presente recurso seria inadmissível. É que, como decorre do que dispõem os n.ºs. 3 e 4 do artigo 150º do CPTA, o recurso de revista excepcional é destinado ao controlo exclusivo da aplicação do direito, não comportando o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, mesmo que se situe na distribuição do ónus da prova e nas regras que sobre essa distribuição resultam da Lei Geral Tributária e do Código Civil, excepto quando esteja em causa uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova, ou que fixe a força de determinado meio de prova, e a situação vertente não se enquadra nesta ressalva.

Pelo exposto, e sem necessidade de maiores considerações, torna-se evidente que este recurso excepcional de revista não pode ser admitido.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Contrato de mútuo. Contrato de Suprimento.

Sumário:

A qualificação jurídica do negócio celebrado pelas partes tem que resultar em primeiro lugar dos próprios termos do negócio celebrado, uma vez que se tratou de um negócio escrito, e em segundo lugar do modo como as partes actuaram relativamente a esse mesmo negócio, tendo em conta as concretas cláusulas por si estipuladas.

Processo n.º 1426/14-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Aragão Seia.

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

A....., LDA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (TAF de Penafiel) datada de 11 de Julho de 2014, que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico e da liquidação adicional de IRC de 2007 n.º 20108310001529, no valor a pagar de € 241.839,36, substituída pela liquidação n.º 20128310014800, no valor a reembolsar de € 20.123,55, em resultado do deferimento parcial do recurso hierárquico.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I. Sem prejuízo da Recorrente reiterar todo o anteriormente exposto em sede de petição inicial da presente impugnação judicial, importa salientar o seguinte:

• Quanto ao alegado erro na forma do processo

II. Das correções realizadas em sede de IVA, a título de IVA incorretamente deduzido, a Recorrente viu diminuir o montante de IVA a deduzir;

III. Paralelamente e por causa dessa correção, a Recorrente deveria ter visto também o montante dos seus gastos fiscais aumentar;

IV. Se por causa da correção ao IVA de 2007 a Recorrente não deduziu o respetivo IVA, então deve ser-lhe reconhecido automaticamente o direito a considerar esse montante como gasto fiscal;

V. A AT deveria ter promovido a correção simétrica, com impacto direto e imediato nas correções em sede de IRC que efetuou no mesmo procedimento inspetivo e no mesmo relatório de inspeção tributária;

VI. Deste modo, a liquidação adicional de IRC que resultaria das correções em sede de IRC refletiria esse impacto;

VII. Uma vez que a AT, na sequência da correção ao IVA de 2007, não procedeu, no mesmo procedimento e relatório de inspeção tributária, à correção simétrica ao IRC de 2007, com reflexos na liquidação adicional de IRC que adviria, a Recorrente apresentou a correspondente impugnação judicial desta liquidação adicional de IRC;

VIII. A presente situação é manifesta e profundamente injusta, pois permite que a AT no exercício de um poder vinculado (correção da matéria coletável) não proceda de forma total e verdadeira;

IX. O ato tributário que emanou das correções que a AT realizou devia ter refletido todas suas correções e conclusões, e não apenas as que lhe interessaram;

X. O princípio da justiça e da boa-fé exigem que a AT reponha toda a verdade sobre a determinação da matéria coletável, e não apenas aquela que traz alguma vantagem patrimonial à AT;

XI. Por outro lado, o princípio da legalidade tributária, o princípio da investigação e do inquisitório, como garantes da efetividade das leis fiscais e de que os contribuintes pagam apenas os impostos previstos na lei, impunham que a AT conhecesse de todas as situações, incluindo aquelas que possam implicar atos favoráveis aos contribuintes;

XII. O ato de liquidação ao não repor toda a verdade sobre a determinação da matéria coletável, legitima a Recorrente a requerer a anulação parcial da liquidação adicional de IRC, quanto a este fundamento;

XIII. A impugnação judicial revela-se, assim, o meio processual adequado para a Recorrente ver satisfeita a sua pretensão e reposta a legalidade do ato tributário em causa, ao abrigo do princípio da tutela jurisdicional efetiva (artigo 20º da CRP);

XIV. O Tribunal *a quo* considerou que a impugnação judicial não poderia ser o meio processual idóneo para a Recorrente obter a anulação parcial da liquidação em apreço, relativamente a esta questão, porque a impugnação judicial é um processo de mera anulação, ficando prejudicado o julgamento do pedido de reconhecimento do ajustamento correlativo do IVA em apreço;

XV. O pedido da Recorrente não se cinge ao mero reconhecimento do seu direito, mas antes à anulação parcial da liquidação adicional de IRC aqui em causa porque não refletiu como deveria ter refletido toda a verdade material da determinação da matéria coletável que a AT apurou no procedimento de inspeção tributária com a Ordem de Serviço n.º OI200901104;

XVI. A impugnação judicial é, assim, uma ação judicial declarativa de condenação, de natureza constitutiva, dado que em caso de provimento a decisão judicial vai produzir uma alteração na ordem jurídica, através da anulação total ou parcial do ato de liquidação, porque o imposto não foi apurado nos termos da lei;

XVII. Porque a liquidação adicional de IRC nos termos em que foi efetuada pela AT padece de um vício em sentido próprio, por excesso de liquidação de imposto superior ao devido;

XVIII. A Recorrente pretende, em última instância e mediante a anulação parcial desse ato de liquidação, a declaração de inexistência do direito da AT de exigir a quantia em causa;

XIX. Deste modo, podemos concluir que a impugnação judicial é o meio processual adequado, com vista a satisfazer a pretensão da Recorrente, isto é, de modo a anular parcialmente a liquidação adicional de IRC em causa;

XX. Com a anulação da referida liquidação, a AT vai, pela prática de um novo ato de liquidação, tutelar juridicamente a situação, vai repor a determinação da matéria coletável conforme a lei, ao aceitar fiscalmente os gastos do IVA não deduzido;

XXI. Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal *a quo*, e, em consequência, o pedido da Recorrente deve ser conhecido, quanto a este fundamento, com todas as consequências legais;

XXII. O Tribunal *a quo* concluiu que a impugnação judicial não é a forma de processo adequada para julgar o pedido da Recorrente, quanto ao ajustamento correlativo, mas não indica qual seria o eventual meio processual adequado;

XXIII. Na falta de qualquer indício, a Recorrente julga que o único meio a que o Tribunal *a quo* se poderia estar a referir seria a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, previsto no artigo 145º do CPPT;

XXIV. Sucede, porém, que tal meio reveste natureza puramente subsidiária (artigo 145º n.º 3, do CPPT);

XXV. A tutela jurídica do direito pretendida pela Recorrente pode ser obtido pela ação de impugnação judicial, nomeadamente tendo em conta a correlação entre a correção em sede de IVA e a correção em sede de IRC efetuada no mesmo procedimento de inspeção tributária;

XXVI. Acresce, ainda, que de acordo com o entendimento do Tribunal *a quo* tal solução implicaria a (inútil) apresentação de duas ações judiciais, redobrando em esforço o trabalho dos tribunais;

XXVII. Deste modo, podemos concluir que a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária não pode constituir o meio processual adequado para satisfazer a pretensão da Recorrente, dada a sua natureza subsidiária e pelo facto de a Recorrente poder obter a tutela efetiva do seu direito, quanto a este fundamento, através da impugnação judicial, nos termos acima expostos;

XXVIII. Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal *a quo*, e, em consequência, o pedido da Recorrente deve ser conhecido, quanto a este fundamento, com todas as consequências legais;

XXIX. Sem prescindir,

XXX. Por último, caso se admita, o que não se aceita e por mera hipótese académica, que a impugnação judicial não é o meio processual adequado para a Recorrente obter a tutela judicial efetiva, quanto a este fundamento, então deverá ser dada hipótese à Recorrente de intentar nova ação, quanto a este fundamento, no prazo de trinta dias a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição de instância, nos termos dos artigos 279º, n.º 2, e 278º, n.º 1, alínea a), ambos do (Novo) Código de Processo Civil;

• Quanto à operação entre a B..... e as sociedades C..... e D..... em sede de preços de transferência

XXXI. Em relação à alegação de que o contrato de suprimento e o contrato de mútuo têm tratamento jurídico distinto, importa salientar que ambos são contratos pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, nos termos do artigo 1142º do Código Civil e do artigo 243º, n.º 1, do CSC;

XXXII. Em termos contabilísticos, quer os mútuos, quer os suprimentos são contas de passivo, registadas na conta 25 “Financiamento obtidos”;

XXXIII. A conta 25 “Financiamentos obtidos” regista os financiamentos obtidos, sejam eles de instituições de crédito e sociedades financeiras ou de outras entidades, como sejam: os participantes de capital, entidades onde tenhamos participações ou mesmo no caso de obtenção de empréstimo por emissão de obrigações;

XXXIV. A única diferenciação é que o contrato de suprimentos tem uma subconta própria (conta 253 “Participantes de Capital”), apenas para distinguir o sujeito mutuante, sendo o seu regime igual, quer para mútuo, quer para suprimentos, pois ambos são financiamentos obtidos;

XXXV. Portanto, quanto a este aspeto, não há verdadeiras diferenciações entre o contrato de mútuo e o contrato de suprimentos;

XXXVI. Assim, cai por terra o argumento do Tribunal *a quo* sobre o comportamento das partes;

XXXVII. Era perfeitamente aceitável que as partes pudessem ter contabilizado o empréstimo como contrato de mútuo, quanto era na verdade um contrato de suprimentos;

XXXVIII. Em relação à alegação de que a AT, na sua decisão sobre o pedido da reclamação graciosa da liquidação adicional de IS, nunca disse que os empréstimos eram suprimentos, importa salientar o seguinte:

XXXIX. A AT, na referida decisão, expressamente disse que o contrato em análise deverá ser qualificado como contrato de suprimento;

XL. Assim, a Recorrente reforça a violação grave do princípio da igualdade, da justiça e da boa-fé, previstos nos artigos 13º e 266º, n.º 2, ambos da CRP, no artigo 55º da LGT, e nos artigos 5º, 6º e 6º-A, todos do CPA;

XLI. Cumpre salientar que, de acordo com o princípio da legalidade tributária (artigo 103º, n.º 2, da CRP, e artigo 8º da LGT), não podem ser criados impostos que não estejam previstos na lei;

XLII. A errónea valorimetria e relevação contabilística de um facto fiscalmente relevante não pode significar o pagamento de um imposto superior àquele que resulta da correta valorimetria e relevação contabilística desse facto;

XLIII. O princípio da proporcionalidade, consagrado no n.º 2 do artigo 266º da CRP e no artigo 55º da LGT, impede que os poderes conferidos à AT para suprir deficiências de escrita dos contribuintes de que resultem efeitos negativos para a Fazenda Pública sejam utilizados para permitir a cobrança de impostos em quantidades superiores às que presumivelmente resultariam da correta aplicação das suas obrigações, tal como estão descritas na lei fiscal;

XLIV. A entender-se de forma distinta, estar-se-ia a sufragar uma posição cujo resultado, no caso em apreço, revelar-se-ia claramente desproporcionado e injusto, para além de violador do princípio da verdade e justiça material que deveria estar subjacente a todo o processo de determinação da matéria coletável real do período;

XLV. E, a ser assim, estaríamos perante uma violação do princípio da legalidade tal como está consagrado no artigo 266º n.º 1 da CRP e concretizado no âmbito fiscal, no artigo 55º da LGT, quando

estabelece que a atividade da AT tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei e deve respeitar os interesses legítimos dos cidadãos;

XLVI. Deste modo, podemos concluir que o Tribunal *a quo* incorre em erro de julgamento, ao proferir uma decisão que dá cobertura a uma situação violadora do princípio da legalidade tributária, do princípio da proporcionalidade e do princípio da verdade e justiça material;

XLVII. Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal a quo, e, em consequência, o pedido da Recorrente deve ser conhecido, quanto a este fundamento, com todas as consequências legais.

Nestes termos e nos mais de Direito que Vs. Exas. doutamente, não deixarão de suprir, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal *a quo*, e, consequentemente, a presente impugnação judicial apresentada pela Recorrente deve ser julgada procedente, com todas as consequências legais. Pois só assim se fará inteira e são JUSTIÇA!

Contra-alegou a recorrida tendo concluído:

A - A Fazenda Pública, com ressalva do respeito devido por melhor opinião, não assistir razão ao impugnante agora recorrente.

B - No que respeita à suposta omissão do ajustamento correlativo, e tal como decidido na sentença recorrida, reitera-se desde logo que o tipo processual da impugnação judicial constitui, no contencioso tributário, uma forma processual dirigida à mera anulação dos actos tributários em sentido amplo, com fundamento em qualquer ilegalidade praticada no procedimento que lhe deu origem, pelo que só é de admitir a apreciação de actos tributários e não a prática *ex novo* em termos que impliquem uma intromissão do órgão jurisdicional no núcleo essencial da função administrativa.

C - A pretensão de que seja judicialmente declarado ter sido liquidado imposto superior ao devido e que pretende a declaração de inexistência do direito da AT de exigir a quantia de imposto liquidada delimita-se legalmente, *a priori*, pela invocação de qualquer ilegalidade no lançamento de liquidação de imposto impugnada, quanto aos pressupostos que lhe deram causa, mas não pelo lançamento da liquidação que a impugnante entende ser legítima com fundamento em novos pressupostos que, em seu entender, deveriam ter sido considerados na determinação do lucro tributável.

D - No plano do processo de impugnação judicial, especialmente, o órgão jurisdicional não é um órgão de Administração activa, mas o órgão que, por força do princípio da separação de poderes, tem competência para dirimir litígios sobre a legalidade de actos tributários de liquidação, esgotando-se a finalidade do processo com a declaração de ilegalidade da liquidação impugnada segundo os pressupostos em que foi praticada e sua consequente anulação, total ou parcial.

E - No que respeita ao invocado erro sobre os pressupostos de facto e de direito da liquidação relativo a empréstimos de meios financeiros por parte da impugnante às sociedades participadas, é facto assente e irrefutável que a impugnante concedeu àquelas sociedades empréstimos de € 1.800.000,00 e de € 113.941,55, os quais foram relevados contabilisticamente na conta 2368 — empréstimos concedidos, na escrita da impugnante, e na conta 23, como empréstimos obtidos, nas escritas daquelas sociedades (não na conta 25 — suprimentos, do POC, note-se).

F - Factualidade assente, porquanto a caracterização como empréstimo partiu, tal como salientado já no RIT, não da AT, mas das contabilidades elaboradas pela própria recorrente e das suas já identificadas participadas, que registaram os financiamentos examinados sob essa designação e nas correspondentes subcontas da conta 23 do POC, e irrefutável, que deve, sempre com o muito respeito tido, balizar o enquadramento jurídico que se faça da questão.

G - Sendo a contabilidade o instrumento principal da quantificação do resultado de certo exercício, e porque a contabilização desses financiamentos, nos termos em que foi feita e, significativamente, num momento em que não se ainda suscitara qualquer dissensão da recorrente com a AT sobre a natureza desses financiamentos, tais circunstâncias indicam que desde o início a recorrente considerou esses financiamentos como mútuos, e não como suprimentos em especial.

H - Quanto à arguição de que, em análise da reclamação graciosa da liquidação de Imposto de Selo, a AT teria qualificado o contrato como contrato de suprimento, a Fazenda Pública enfatiza, por um lado, que a qualificação jurídica relevante é a que consta da fundamentação dos actos de liquidação impugnados, e, por outro, acompanhando a sentença recorrida, que o Código do Imposto de Selo, na previsão da alínea i) do nº1 do seu art. 7º, determina precisamente que a isenção aproveitada aos empréstimos com características de suprimentos, e não aos suprimentos *strictu sensu*.

I - Tendo o legislador distinguido na formulação da norma os empréstimos com características de suprimentos, e não só os suprimentos *tout court*, não compete ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, na medida em que na fixação do sentido e alcance da lei o intérprete tem de presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

J - Pelas razões acabadas de expôr entende a Fazenda Pública que o presente deve ser julgado improcedente, e proferido acórdão que mantenha a douta sentença recorrida.

Termos em que a Fazenda Pública entende que o presente deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado da instância.

O Ministério Público, notificado, pronunciou-se nos seguintes termos:

A recorrente acima identificada vem syndicar as decisões do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, exaradas a fls. 86/95, em 11 de Julho de 2014.

A sentença recorrida julgou prejudicado o julgamento do pedido de reconhecimento do ajustamento correlativo do IVA considerado indevidamente deduzido no ano de 2007 e no IRC de mesmo período e o conseqüente pedido de correcção do IRC de 2007 e julgou improcedente impugnação judicial deduzida do despacho de indeferimento parcial de RH, por sua vez deduzido do despacho de indeferimento de RG, interposta da LA de IRC do exercício de 2007, no entendimento de que, quanto ao pedido formulado em c), a fls. 16, ocorre erro na forma de processo, e quanto ao mérito da causa não se verifica a caducidade do direito de liquidar o tributo em causa e os contratos em causa são contratos de mútuo e não de suprimento, havendo, assim, lugar às correcções efectuadas de acordo com o regime dos preços de transferência.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 125/133, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, salvo questões de conhecimento officioso e desde que dos autos constem o elementos necessários à sua integração, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 143/145, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Começamos pela decisão que julgou verificada a excepção dilatória de erro parcial na forma de processo.

A recorrente, além do mais pede que o tribunal ordene a correcção, com todas as conseqüências legais, da LA syndicada, quanto ao fundamento do ajustamento correlativo de IVA não deduzido, no sentido de relevar como gasto fiscal o montante de € 158.225.58.

A decisão recorrida sustentou que a impugnação judicial não é o meio adequado para a apreciação desse pedido.

Na realidade, no entender da decisão recorrida, a impugnação judicial é um processo de mera anulação e não de plena jurisdição, sendo o meio processual adequado para obter a anulação, a declaração de nulidade ou inexistência jurídica de um acto tributário praticado pela administração fiscal.

Assim sendo, não poderá conhecer-se em sede de impugnação judicial do referido pedido formulado pela recorrente, já que do deferimento do mesmo resultaria uma decisão que ordenaria à AT ter de aceitar e considerar um determinado custo e proceder à correcção da liquidação em função desse custo, o que não é compatível com a natureza meramente anulatória da acção de impugnação judicial.

Salvo melhor juízo, entendemos que não se verifica erro (parcial) na forma de processo utilizada.

O meio processual adequado para obter tutela judicial contra actos de liquidação de tributos é, sem dúvida, o processo de impugnação judicial, nos termos do disposto no artigo 97.º/1/ a) do CPPT.

Ora, do teor da PI, resulta, a nosso ver, que o recorrente, quando formula o pedido para o qual o tribunal recorrido entendeu ocorrer erro na forma de processo pretende, também, a anulação da syndicada liquidação por alegado vício de violação de lei, ao não relevar como custo do exercício de 2007 o montante de € 158.225,28, montante que foi considerado indevidamente deduzido a título de IVA.

E, se o tribunal viesse a julgar verificado tal vício, a AT, em sede de execução de julgado, não poderia deixar de proceder a nova liquidação onde tal custo seria, devidamente, relevado.

Portanto, em nosso entendimento a impugnação judicial é o meio processual adequado para a recorrente satisfazer judicialmente a sua pretensão, e que se traduz, no fundo, na anulação da LA impugnada pelos alegados vícios que lhe imputa.

Mas, mesmo que se entendesse que o pedido formulado na alínea c), a fls. 16, não é compatível com o processo de impugnação judicial, mas sim com a acção de reconhecimento de direito regulada no artigo 145.º do CPPT, salvo melhor juízo, a melhor solução não passaria pelo não conhecimento dessa questão, por alegado erro na forma de processo e conhecimento dos restantes pedidos para os quais é compatível a impugnação judicial.

De facto, como expende o Juiz Conselheiro, Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, II volume página 498, "... quando justificadamente, o contribuinte pretende a definição judicial dos seus direitos em matéria tributária para além da mera impugnação contenciosa de actos de liquidação, não há obstáculo a que utilize a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, em que cumule com o pedido de anulação de actos os pedidos que entender adequados. Com efeito, em situações deste tipo, o processo de impugnação judicial ou a oposição à execução fiscal não são meios adequados para apreciação da pretensão do interessado, pelo que nem se pode equacionar a possibilidade de serem mais adequados do que a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária."

Assim, se o tribunal recorrido entendia que ocorria erro na forma de processo quanto ao pedido em causa, sendo o meio adequado a ARD (não se antolha que pudesse ser outro), então impunha-se que ordenasse a convolação dos autos em ARD, atenta a manifesta tempestividade da pretensão, e conhecesse desse pedido (e dos outros, como veio a conhecer).

A solução encontrada pelo tribunal recorrido acarretaria que a recorrente já não pudesse ver judicialmente discutida a questão do montante relativo ao IVA indevidamente deduzido, uma vez que já se mostra decorrido o prazo de 4 anos para interposição da ARD.

Impõe-se, pois, a revogação da decisão recorrida que julgou verificada a excepção dilatória de erro parcial na forma de processo, pois que a impugnação judicial é o meio processual adequado para conhecer dessa pretensão

Nos termos do estatuído no artigo 679.º do NCPC o STA não pode conhecer dessa questão em substituição do tribunal recorrido, uma vez que tal normativo, expressamente, refere que o artigo 665.º que prevê a regra de substituição ao tribunal recorrido, não se aplica ao recurso de revista (acórdão do STJ, de 2014.04.10-P. 478/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt), pelo que devem os autos baixar ao tribunal recorrido para conhecimento da questão em causa.

Analisemos, agora, a sentença que julgou improcedente a impugnação na parte relativa às correcções atinentes às operações entre a recorrente a C..... e a D.....

A questão controvertida traduz-se em saber qual a correcta qualificação jurídica dos contratos celebrados, simples mútuo, caso em que haverá lugar às operadas correcções com base no regime jurídico dos preços de transferência ou contratos de suprimento, caso em que a correcção efectuada não terá apoio legal.

A nosso ver, ressalvada melhor opinião, da factualidade apurada resulta que se trata de contratos de suprimento.

Mútuo é o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outra tanto de mesmo género ou qualidade (artigo 1142.º do CC).

Considera-se contrato de suprimento o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer caso, o crédito fique tendo carácter de permanência (artigo 243.º/1 c do CSC).

Constitui índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano (artigo 243.º/2 do CSC).

É igualmente índice do carácter de permanência a não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano contado da constituição do crédito, quer tenha sido estipulado prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior (artigo 243.º/3 do CSC).

Temo assim que o contrato de suprimento é definido e regulado como figura negocial autónoma em relação ao contrato de mútuo, só existindo no caso do crédito do sócio ter carácter de permanência.

Assim, são contratos de suprimento os contratos de mútuo ou os pactos de diferimento de créditos celebrados entre a sociedade e os sócios, quando pela permanência da utilização do dinheiro desse modo obtido pela sociedade este desempenhe função similar à das entradas dos sócios para o capital, dado constituírem um fundo suplementar de maneiço em caso de insuficiência de capital social para as despesas de exploração e necessidades de tesouraria.

São índices de permanência do crédito, que permitem a distinção do contrato de suprimento do contrato de mútuo comum, a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano e a não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano, contado da constituição do crédito, quer tenha sido estipulado prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior.

Ora, a nosso ver e ressalvado melhor juízo, da factualidade apurada e documentação junta aos autos resulta que os contratos em causa são, substancialmente, contratos de suprimento.

Efectivamente, a recorrente é sócia das mutuárias C..... e D..... Do contrato de empréstimo celebrado entre a recorrente e a C....., a que se faz referência no probatório e consta de fls. 100 do apenso PAT, consta na cláusula 1ª que “A primeira outorgante empresta à segunda outorgante, a quantia de € 1.800.000,00, destinada a financiar compromissos de tesouraria, no que se mais propriamente à aquisição de terrenos para construção nas Antas objecto da sua actividade”.

Foi estipulado um prazo superior a um ano.

Estão assim demonstrados índices de permanência do crédito que permitem reconhecer os contratos, como contratos de suprimento.

É certo que, como refere a AT, é facto que os contratos foram relevados contabilisticamente na conta 2368 - empréstimos concedidos, na escrita da recorrente e na conta 23, como empréstimos obtidos, nas escritas da C..... e D.....

Todavia, a nosso ver, tal facto, que a recorrente aceita, embora reconhecendo que foi feita errada contabilização, não pode ser determinante para a qualificação jurídica dos contratos.

Na verdade, a documentação de suporte dos referidos registos contabilísticos evidencia um contrato de suprimento, figura autónoma em relação ao contrato de mútuo.

Ademais, como refere a recorrente, e bem a nosso ver, a própria AT, em sede de reclamação graciosa da liquidação adicional de Imposto do Selo, qualificou um dos contratos, ora em apreciação, como contrato de suprimento.

Com efeito, como resulta do probatório (alínea U) e do documento que faz fls. 27/28, depois de se definir o contrato de suprimento, conclui-se que o contrato tem as características associadas ao contrato de suprimento referido no artigo 243.º do CSC, pelo que o contrato em análise deverá ser qualificado como contrato de suprimento, ao qual aproveita a isenção da alínea i) do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo.

Ora, a AT não pode, perante a mesma factualidade, considerar que, em sede de IS, o contrato tem características de suprimentos, isentando o contribuinte de tributação em IS e que, em sede de IRC não tem tais características, antes sendo um simples contrato de mútuo e, como, tal proceder a correcções técnicas com base no regime jurídico dos preços de transferência, pois que, no exercício das suas atribuições está sujeita aos princípios da igualdade, justiça e boa-fé (artigos 266.º/2 da CRP e 55.º da LGT).

A sentença recorrida, a nosso ver, merece censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso e revogar-se a decisão que julgou verificada a excepção dilatória de erro parcial na forma de processo e, bem assim, a sentença recorrida que conheceu de mérito, baixando os autos à 1ª instância a fim de ser apreciada a questão de fundo que ficou prejudicada pelo tratamento dado à referida excepção dilatória.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Nos exercícios de 2006 e 2007 a impugnante tinha como sócios e gerentes as pessoas a seguir identificadas que detinham as percentagens de capital social aí discriminadas (RIT de fls. 20 a 71 do PRG):

A.1) E....., contribuinte fiscal n.º, sócio gerente, que detinha 70% do capital social;

A.2) F....., contribuinte fiscal n.º, sócia gerente, que detinha 25% do capital social; e

A.3) G....., contribuinte fiscal n.º, sócio que detinha 5% do capital social.

B) Nos exercícios de 2006 e 2007 a C....., SA, abreviadamente designada C....., tinha como acionistas e administradores as pessoas a seguir identificadas que detinham as percentagens de capital social aí discriminadas (RIT de fls. 20 a 71 do PRG):

B.1) E....., contribuinte fiscal n.º, acionista e administrador, que detinha 51% do capital social;

B.2) F....., contribuinte fiscal n.º, acionista e administradora, que detinha 24% do capital social; e

B.3) B....., Ld.^a, pessoa coletiva n.º, acionista que detinha 25% do capital social.

C) Nos exercícios de 2006 e 2007 a D....., Ld.^a, abreviadamente designada D....., tinha como sócios e gerentes as pessoas a seguir identificadas que detinham as percentagens de capital social aí discriminadas (RIT, de fls. 20 a 71 do PRG):

C.1) E....., contribuinte fiscal n.º, sócio gerente que detinha 1% do capital social;

C.2) B....., Ld.^a, pessoa coletiva n.º, sócia gerente que detinha 49% do capital social; e

C.3) H....., contribuinte fiscal n.º, sócio que detinha 50% do capital social.

D) Nos anos de 2006 e 2007 a impugnante concedeu à C..... um empréstimo no valor de €1.800.000,00, sem ter sido debitada qualquer importância a título de juros (RIT de fls. 20 a 71 do PRG).

E) No ano de 2006 a data do empréstimo foi 19/12/2006, tendo transitado para o ano de 2007 (RIT de fls. 20 a 71 do PRG).

F) Nos anos de 2006 e 2007 a impugnante concedeu à D..... um empréstimo no valor de €113.941,00, sem ter sido debitada qualquer importância a título de juros (RIT de fls. 20 a 71 do PRG).

G) O empréstimo à D..... transitou do ano de 2005 (RIT de fls. 20 a 71 do PRG).

H) Estes empréstimos foram contabilizados pela impugnante como empréstimos concedidos na conta 2368 e pela C..... e pela D..... como empréstimos na conta 23 (fls. 41 a 50 do PRH).

I) Estes empréstimos não foram contabilizados pela C..... e pela D..... como suprimentos na conta 25 (fls. 41 a 50 do PRH).

J) Os SIT pelos motivos e fundamentos constantes do RIT de fls. 43 a 47, no seu título “4 — *OUTRAS OPERAÇÕES VINCULADAS*”, cujo teor aqui se dá por reproduzido, procedeu à correção do resultado tributável do IRC da impugnante no exercício de 2009, no valor de €95.697,05, correspondendo €90.000,00 a título de juros devidos pelo empréstimo concedido à C..... e €5.697,05 a título de juros devidos pelo empréstimo concedido à D.....

K) A impugnante foi sujeita a uma ação inspetiva aos exercícios de 2006 e 2007 que se iniciou em 11/03/2009 e foi concluída em 21/01/2010 (RIT de fls. 20 a 71 da PRG).

L) Esta ação inspetiva terminou com a correção meramente aritmética, entre o mais, da matéria tributável de IRC do exercício de 2007, no valor de € 853.216,78, conforme resulta do RIT de fls. 20 a 71 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

M) Esta correção deu origem à fixação da matéria coletável corrigida de 2007 no valor de €1.310.113,70, que originou a liquidação adicional n.º 20108310001529, de 08/03/2010, que apurou um valor a pagar de €243.045,58 e da qual resultou a demonstração de acerto de contas n.º 201001000186218, com um saldo a pagar de €241.839,36, com data limite de pagamento voluntário em 12/05/2010, que constam de fls. 19 e 20, cujo teor aqui se dá por reproduzido (fls. 19 e 20 dos autos, 167 e 168 do PA e 45 a 48 do PRG).

N) A liquidação adicional de fls. 19 foi notificada à impugnante (fls. 19, petição inicial e PRG).

O) Em 28/06/2010 a impugnante reclamou graciosamente dessa liquidação pelo requerimento de fls. 4 a 36 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

P) A reclamação graciosa foi indeferida pela decisão de fls. 50 a 58 e 61 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido, que foi notificada à impugnante por carta registada com aviso de receção recebida em 28/04/2011 (fls 62 a 64 do PRG).

Q) Em 26/05/2011 a impugnante apresentou o recurso hierárquico dessa decisão que consta de fls. 2 a 37 do PRH, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

R) O recurso hierárquico foi parcialmente deferido pela decisão de fls. 41 a 50, do PRH, cujo teor aqui se dá por reproduzido, notificado à impugnante por carta registada com aviso de receção recebida em 15/11/2012 (fls. 68, 68-A e 68-B do PRH).

S) Em 21/12/2012 a impugnante impugnou judicialmente a decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico (fls. 4).

T) Na sequência da decisão de deferimento parcial do recurso hierárquico a administração tributária fixou a matéria coletável corrigida da impugnante no exercício de 2007 em €381.910,30 e procedeu à correção da liquidação referida em **M)**, emitindo a liquidação n.º 2012 8010014800, de 29/10/2012, da qual resultou um valor a reembolsar de €18.917,33, da qual resultou a demonstração de acerto de contas n.º 2012 00005002190, com um saldo apurado de €0,00, que constam de fls. 23 e 24, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por o valor de €20.123,55, ter sido aplicado como crédito em dívida em execução fiscal (fls. 23 e 24).

U) A liquidação do Imposto do Selo realizada na sequência da ação inspetiva referida de **K)** a **M)** foi anulada pela decisão de deferimento da reclamação graciosa que consta de fls. 25 a 28, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

Nada mais foi dado como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A recorrente coloca duas questões a este Supremo Tribunal que se prendem com alegados erros de julgamento da sentença recorrida no que respeita à “*exceção dilatatória do erro na forma de processo*”, conhecida no segmento da sentença recorrida respeitante ao saneamento do processo, e no que respeita à qualificação jurídica do contrato de “*empréstimo*” -há que saber se se trata de um contrato de mútuo ou de um contrato de suprimentos- celebrado entre a impugnante e a C..... e D.....

Quanto à primeira questão.

Se conseguimos apreender correctamente a causa de pedir e os pedidos formulados na petição inicial, posto que ao juiz cabe interpretar e qualificar juridicamente a causa de pedir, o pedido e os factos, convidando as partes, se necessário e sempre que se trate de matéria que não cabe nos seus poderes, a proceder às alterações e correcções necessárias ao correcto e normal desenvolvimento da lide, cfr., entre outros, arts. 5º, 6º, 547º e 591º, todos do NCPC e 98º do CPPT, a recorrente pretende, no essencial, a anulação da liquidação adicional de IRC referente ao ano de 2007 com dois fundamentos:

1- Diferente qualificação do contrato de empréstimo celebrado; e

2- Omissão de consideração como gasto fiscal do montante de € 158.225,58 referente a IVA não deduzido.

É certo que o pedido que formulou relativamente ao valor referente a “gasto fiscal”, cfr. pedido formulado em c) de fls. 16 dos autos “...ordenar a correcção, com todas as consequências legais, da liquidação adicional aqui em crise, quanto ao fundamento do ajustamento correlativo do IVA não deduzido, no sentido de relevar como gasto fiscal o montante de € 158.225,58, porquanto a AT tinha o dever de proceder aos respectivos ajustamentos correlativos em sede de IRC...”, assemelha-se mais a

um pedido próprio de uma acção administrativa especial do que um pedido próprio de uma impugnação judicial, em que a recorrente se limitaria a pugnar pela anulação da liquidação.

Mas, lida atentamente a petição inicial percebe-se que o que a recorrente pretende é a alteração ou modificação da liquidação adicional, por vício de ilegalidade de substância (*violação do disposto nos artigos 104.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2 da CRP, 55.º e 58.º da LGT e 6.º do RCPIT*), no sentido de ser considerado como custo um determinado valor que a AT desprezou para esse efeito, ou seja, trata-se, assim, de um pedido que está reservado para o processo de impugnação judicial, isto é, o de alteração e modificação de uma liquidação de imposto com fundamento em ilegalidade, quer isso venha a determinar a anulação meramente parcial ou mesmo a anulação total da liquidação e ainda que daí venha a resultar a devolução de imposto ou de atribuição de indemnização.

Como bem refere o Sr. Procurador Geral-Adjunto no seu parecer, “O meio processual adequado para obter tutela judicial contra actos de liquidação de tributos é, sem dúvida, o processo de impugnação judicial, nos termos do disposto no artigo 97.º/1/a) do CPPT.

Ora, do teor da PI, resulta, a nosso ver, que o recorrente, quando formula o pedido para o qual o tribunal recorrido entendeu ocorrer erro na forma de processo pretende, também, a anulação da sindicada liquidação por alegado vício de violação de lei, ao não relevar como custo do exercício de 2007 o montante de € 158.225,28, montante que foi considerado indevidamente deduzido a título de IVA.

E, se o tribunal viesse a julgar verificado tal vício, a AT, em sede de execução de julgado, não poderia deixar de proceder a nova liquidação onde tal custo seria, devidamente, relevado.

Portanto, em nosso entendimento a impugnação judicial é o meio processual adequado para a recorrente satisfazer judicialmente a sua pretensão, e que se traduz, no fundo, na anulação da LA impugnada pelos alegados vícios que lhe imputa.”

Portanto, detectada alguma imprecisão na formulação do pedido, poderia o Sr. Juiz a quo ter optado por uma de duas hipóteses, ou dirigia atempadamente um convite à recorrente para que reformulasse o seu pedido, indicando-lhe o modo pelo qual o deveria fazer, ou decidiria a final, julgando e condenando na anulação da liquidação, ou seja, em menos do que aquilo que vinha pedido, cfr. artigo 609.º, n.º 1 do NCPC, não podia era ter decidido pela existência de um erro na forma de processo.

Conclui-se, assim, e para já, que nesta parte o recurso será julgado procedente.

Quanto à segunda questão.

A divergência da recorrente com a sentença recorrida (e necessariamente com a AT) passa por saber se o contrato de “empréstimo” a que se referem as alíneas D) a I) do probatório deve ser juridicamente qualificado como se tratando de um contrato de mútuo ou de um contrato de suprimento, uma vez que cada um dos tipos de contrato tem um diferente tratamento para efeitos fiscais.

Sobre a qualificação jurídica do contrato de suprimento, e especificidades próprias em comparação com o contrato de mútuo, pronunciou-se de modo muito assertivo o acórdão do STJ, datado de 20/05/2003, proc. n.º 03A526:

“O contrato de suprimento está hoje previsto e encontra o respectivo regime nas disposições dos arts. 243.º a 245.º do CSC.

No n.º 1 daquele primeiro preceito vem definido como “o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo carácter de permanência”.

Trata-se, pois, de um contrato especial, típico e nominado, que se revela como uma modalidade especial de mútuo em que sobressaem duas notas caracterizadoras: - ser a mutuária uma sociedade e o mutuante um seu sócio e ter o empréstimo carácter de permanência.

Não é, porém, um contrato de mútuo com características especiais, uma modalidade de mútuo, mas, antes, um contrato de tipo próprio, autónomo, em que concorrem elementos comuns ao contrato de mútuo mas há um elemento social a considerar, pois que na prestação do sócio, que «contrata por ser sócio», está presente o fim social (RAÚL VENTURA, “Sociedades por Quotas”, II, 99 e 125).

O contrato de suprimento apresenta-se como um meio contratual especial de financiamento da sociedade pelos seus sócios.

... Como contrato que é, também a existência do contrato de suprimento há-de pressupor um acordo vinculativo, assente em duas ou mais declarações de vontade (proposta e aceitação) e de intenções, dentro dos limites da lei - art. 405.º C. Civ. (A. VARELA, “Obrigações em Geral”, 9.ª ed., 223).

(...)

Embora o contrato de suprimento, não exigindo forma especial, possa ser acordado entre o sócio e a gerência da sociedade, em regra sem necessidade de deliberação da assembleia geral - art. 244.º-2 e 3 -, também nenhuma referência se faz a qualquer deliberação dos sócios ou a qualquer acto documentado da Sociedade.

... Certo é, porém, que os sócios da Autora, lhe fizeram empréstimos.

Quando esses empréstimos assumam «carácter de permanência» podem ser considerados suprimentos societários.

Estamos, agora, perante uma questão de qualificação jurídica do negócio que, como é sabido, não tem de resultar do *nomen juris* que as partes lhe atribuíram, mas antes dos elementos que as manifestações de vontade dos intervenientes na criação e actuação da situação revelem sobre a sua real natureza.

Na falta de acordo expresso sobre a natureza do empréstimo, o “carácter permanente”, enquanto elemento específico do contrato de suprimento, é definido por índices, que os n.ºs 2 e 3 do art. 243.º enunciam.

Assim, eleva a lei a essa categoria de índices, por um lado, a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano, quer a estipulação seja contemporânea da constituição do crédito, quer seja posterior e, por outro lado, a não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano, contado da constituição do crédito.

Em ambos os casos a permanência se funda no facto da duração do crédito, podendo a presunção ser ilidida pelo credor, demonstrando que o diferimento dos créditos corresponde a circunstâncias relativas a negócios celebrados com a sociedade, independentemente da qualidade de sócio- art. 243.º-4, 2.º segmento...”.

Como se pode depreender da leitura atenta da sentença recorrida, chegou-se aí à conclusão de que se estava perante um contrato de mútuo e não de suprimentos “...*porquanto os empréstimos aí referidos foram qualificados e contabilizados como tal pelas partes contratantes...*” e a “...relevância da qualificação jurídica e do tratamento contabilístico realizado pelos contratantes, isto é, pela impugnante enquanto mutuante e pelos mutuários, assume um significado crucial para a qualificação jurídica civil, comercial e tributária do contrato em causa”.

Como já anteriormente se referiu é ao juiz que incumbe, face aos factos trazidos aos autos pelas partes, indagar, interpretar e aplicar as regras de direito, cfr. artigo 5º, n.º 3 do NCPC.

O mesmo não está sujeito às alegações das partes e às interpretações e subsunções jurídicas que as mesmas fazem dos factos e das normas legais aplicáveis.

Como bem se refere no acórdão anteriormente referido, saber se o contrato de “empréstimo” se deve qualificar como um contrato de mútuo, regulado pelos artigos 1142º e ss. do Código Civil, ou como um contrato de suprimento, regulado pelos artigos 243º e ss. do Código das Sociedades Comerciais, trata-se de *uma questão de qualificação jurídica do negócio que, como é sabido, não tem de resultar do nomen juris que as partes lhe atribuíram, mas antes dos elementos que as manifestações de vontade dos intervenientes na criação e actuação da situação revelem sobre a sua real natureza.*

Portanto, a qualificação jurídica do negócio celebrado pelas partes tem que resultar em primeiro lugar dos próprios termos do negócio celebrado, uma vez que se tratou de um negócio escrito, e em segundo lugar do modo como as partes actuaram relativamente a esse mesmo negócio, tendo em conta as concretas clausulas por si estipuladas.

Já vimos que não foi isto que se fez na sentença recorrida, o Sr. Juiz a quo apoiou-se unicamente na qualificação jurídica que as partes contratantes atribuíram ao negócio ao inscreve-lo em termos contabilísticos como se de um contrato de mútuo se tratasse.

Ora, a inscrição de tal negócio na contabilidade, quer para efeitos puramente contabilísticos, quer para efeitos fiscais, não permite que daí se conclua pela sua qualificação jurídica, só a análise dos seus próprios termos é que permite chegar a tal conclusão.

A este propósito, refere acertadamente, o Sr. Procurador da República que, “Considera-se contrato de suprimento o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer caso, o crédito fique tendo carácter de permanência (artigo 243.º/1 c do CSC).

Constitui índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano (artigo 243.º/2 do CSC).

É igualmente índice do carácter de permanência a não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano contado da constituição do crédito, quer tenha sido estipulado prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior (artigo 243.º/3 do CSC).

Temo assim que o contrato de suprimento é definido e regulado como figura negocial autónoma em relação ao contrato de mútuo, só existindo no caso do crédito do sócio ter carácter de permanência.

Assim, são contratos de suprimento os contratos de mútuo ou os pactos de diferimento de créditos celebrados entre a sociedade e os sócios, quando pela permanência da utilização do dinheiro desse modo obtido pela sociedade este desempenhe função similar à das entradas dos sócios para o capital, dado constituírem um fundo suplementar de manuseio em caso de insuficiência de capital social para as despesas de exploração e necessidades de tesouraria.

São índices de permanência do crédito, que permitem a distinção do contrato de suprimento do contrato de mútuo comum, a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano e a não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano, contado da constituição do crédito, quer tenha sido estipulado prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior.

Ora, a nosso ver e ressalvado melhor juízo, da factualidade apurada e documentação junta aos autos resulta que os contratos em causa são, substancialmente, contratos de suprimento.

Efectivamente, a recorrente é sócia das mutuárias C..... e D..... Do contrato de empréstimo celebrado entre a recorrente e a C....., a que se faz referência no probatório e consta de fls. 100 do apenso PAT, consta na cláusula 1ª que “A primeira outorgante empresta à segunda outorgante, a quantia de € 1.800.000,00, destinada a financiar compromissos de tesouraria, no que se mais propriamente à aquisição de terrenos para construção nas Antas objecto da sua actividade”.

Foi estipulado um prazo superior a um ano.

Estão assim demonstrados índices de permanência do crédito que permitem reconhecer os contratos, como contratos de suprimento.

É certo que, como refere a AT, é facto que os contratos foram relevados contabilisticamente na conta 2368 - empréstimos concedidos, na escrita da recorrente e na conta 23, como empréstimos obtidos, nas escritas da C..... e D.....

Todavia, a nosso ver, tal facto, que a recorrente aceita, embora reconhecendo que foi feita errada contabilização, não pode ser determinante para a qualificação jurídica dos contratos.

Na verdade, a documentação de suporte dos referidos registos contabilísticos evidencia um contrato de suprimento, figura autónoma em relação ao contrato de mútuo.”

Ou seja, face aos elementos de facto contantes dos autos não se pode deixar de afirmar que o contrato de “empréstimo” em questão se trata de um verdadeiro contrato de suprimento regulado pelo disposto nos artigos 243º e ss. do Cód. das Sociedades Comerciais, independentemente do modo como as partes o inscreveram nas suas contabilidades ou foi qualificado para efeitos fiscais no âmbito da determinação da matéria colectável para efeitos de IRC.

Conclui-se, assim, que também nesta parte procede o recurso que nos vinha dirigido.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar parcialmente a sentença recorrida nos segmentos apreciados e, em consequência:

-julgar verificada a ilegalidade invocada a propósito da qualificação jurídica do contrato de suprimento e, nessa medida, anular parcialmente a liquidação adicional impugnada;

-ordenar a baixa dos autos ao Tribunal a quo para que seja apreciada, nos termos atrás apontados, a ilegalidade alegada referente à não consideração como “gasto fiscal” do montante de € 158.225,58.

Custas pela recorrida Fazenda Pública.

D.n.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos. Não admissão.

Sumário:

I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

II — Não se justifica a admissão de revista excepcional para reapreciação da questão de saber se o regime de suspensão do processo de contraordenação previsto no artigo 55.º, n.º 1 do RGIT deva ser aplicado, por analogia, ao processo de execução instaurado para cobrança de dívida de coimas.

Processo n.º 1478/14-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais dos autos, interpôs recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença de improcedência da reclamação que deduziu contra o acto de indeferimento do pedido de suspensão de execução fiscal proferido em 8/03/2013 pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-10.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

a) Sendo pacífica a admissibilidade do recurso de revista excepcional, do artigo 150º do CPTA, no contencioso tributário, necessário é, contudo, que os respectivos requisitos, previstos na mesma norma, se verifiquem, para que o mesmo seja admitido e conhecido;

b) Pare esse efeito, é determinante que o recurso se revele claramente necessário para uma melhor aplicação do direito e/ou que se esteja perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, importância esta detectada pelo seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da (presente) controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da (presente) situação singular;

c) Como fica demonstrado, estão no presente caso verificados os requisitos para a admissibilidade da presente revista, impondo-se assim o conhecimento da questão que se traz a este Alto Tribunal, quer para uma melhor aplicação do direito, quer por se tratar de questão de relevância jurídica e (também) social com interesse prático e objectivo, uma vez que a mesma, se colocara (muito) mais vezes aos Tribunais, em processos de terceiros contribuintes;

d) A questão em causa prende-se com a interpretação e aplicação que o Venerando Tribunal Central Administrativo Sul fez do artigo 55º do RGIT, segundo a qual, e por via daquela interpretação, concluiu, (i) que a impugnação da liquidação subjacente à coima não suspende a execução da coima; (ii) que na impugnação da liquidação do imposto não está em causa a legalidade da dívida exequenda coima, mas do imposto, pelo que a impugnação não constitui obstáculo à cobrança da dívida de coima; (iii) que a procedência da impugnação não implica necessariamente a anulação da coima que só poderá ser feita por revisão da decisão de aplicação da coima; (iv) que a previsão do n.º 1 do artigo 55º do RGIT tem a ver com a suspensão do processo de contra-ordenação o que impede, enquanto se mantiver, a aplicação das coimas, mas não tem aplicação no processo de cobrança coerciva das coimas aplicadas; (v) que a impugnação da liquidação do imposto não contende com a legalidade da dívida exequenda de coimas e, por isso, visto o disposto no artigo 169º do CPPT, tal não suspende a execução, pelo que bem se decidiu o sentido de não se poder suspender a execução em causa por não se verificar a situação com previsão no artigo 169.º do CPPT;

e) Como resulta da lição de JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, embora a letra da lei do n.º 1 do artigo 55º faça referência aos casos em que há imposto a liquidar, esta norma deve ser aplicada por analogia, aos casos em que se esteja perante uma situação de indefinição sobre a existência do facto gerador da dívida tributária;

f) Sendo a razão de ser desta norma, como sublinhado pelos citados AA., acautelar todas as situações de indefinição sobre a existência do facto gerador da dívida tributária, então, sempre que haja uma situação de indefinição sobre a existência desse facto, deve a norma do artigo 55º, n.º 1, do RGIT, ser aplicada por analogia, suspendendo-se o respectivo processo contra-ordenacional, ou, se este estiver findo, o subsequente processo executivo para cobrança coerciva da dívida tributária;

g) Assim, sendo esta a assinalada *ratio legis* da norma do artigo 55º do RGIT, não faz sentido, como entendeu o Douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, fazer cessar a sua aplicação aos processos executivos para cobrança coerciva da dívida tributária decorrente da aplicação da coima uma vez que as razões que fundariam a suspensão do processo contra-ordenacional se mantêm inalteradas no processo executivo;

h) E também porque o processo executivo não é mais do que uma consequência, uma continuação, do processo de contra-ordenação, já que tem por objecto a cobrança coerciva da respectiva coima;

i) O entendimento do Douto TCA Sul, de acordo com o qual, a impugnação da liquidação subjacente à coima não suspende a execução da coima, viola sem justificação, a *ratio legis* do artigo 55º do RGIT, uma vez que a indefinição do facto tributário subjacente se mantêm inalterada e justificadamente;

j) Também não se compreende o entendimento do Douto TCA Sul, ao afirmar que a procedência da impugnação não implica necessariamente a anulação da coima, que só poderá ser feita por revisão da decisão de aplicação da coima, uma vez que, sendo o facto tributário o mesmo, e sendo eradocado do ordenamento jurídico, são nulos, como consequência do caso julgado, todos os actos subsequentes ao facto tributário anulado, assim como todo o processado na decorrência, e com base, no facto tributário anulado;

k) Sendo esta nulidade de conhecimento oficioso;

l) Consequentemente, o entendimento do TCA Sul de acordo com o qual, a previsão do n.º 1 do artigo 55º do RGIT tem a ver com a suspensão do processo de contra-ordenação o que impede, enquanto se mantiver, a aplicação das coimas, mas não tem aplicação no processo de cobrança coerciva

das coimas aplicadas, viola, nos termos referidos, a *ratio legis* da mesma norma, sendo pelo contrário esta aplicada a todas as situações de incerteza do facto tributário, e por isso também em processos executivos subsequentes ao processo de contra-ordenação;

m) Viola também frontalmente a lei, o entendimento segundo o qual, a impugnação da liquidação do imposto não contende com a legalidade da dívida exequenda de coimas e, por isso, visto o disposto no artigo 169º do CPPT, tal não suspende a execução, já que, neste caso, a norma aplicável, por analogia de situações, é o artigo 55º do RGIT, e não o artigo 169º do CPPT;

n) A falta de suspensão do processo executivo, no momento da verificação do respectivo facto suspensivo - nos termos daquele artigo 55º, n.º 1 do RGIT -, constitui uma nulidade processual (artigo 165º do CPPT), a qual tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo executivo (artigo 165º, n.º 2, do CPPT);

o) Como fica demonstrado, a norma do artigo 55º do RGIT ancora a sua razão de ser no facto de o processo contra-ordenacional em matéria de infracções tributárias constituir direito sancionatório;

p) Aqui vigorando, nos termos do artigo 31º da CRP, e do artigo 6º da CEDH, o princípio da presunção da inocência;

q) Nesta sede, demonstrou-se que constitui jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH) a assimilação dos processos sancionatórios aos processos penais para efeitos do artigo 6º da CEDH, uma vez que “*numa sociedade democrática, no sentido da Convenção, o direito a uma administração de justiça equitativa tem um lugar tão proeminente que uma interpretação restritiva do artigo 6.º, n.º 1, não corresponderia ao objectivo da referida norma*” (cfr., Decisão Delcourt c. Bélgica, de 17 de Janeiro de 1970);

r) Sendo igualmente jurisprudência pacífica do TEDH que o princípio da presunção da inocência não se circunscreve aos casos em que o arguido é arguido/acusado em processo penal ou em procedimento sancionatório, mas também abarcando todos os demais processos, conexos ou subsequentes (Caso Vassilios Stavropoulos c. Grécia, Acórdão de 27 de Setembro de 2007);

s) Tendo sido este entendimento lato do princípio da presunção de inocência, que fundou a condenação de Portugal no Caso Melo Tadeu c. Portugal, de 23 de Outubro de 2014, em que TEDH entendeu que Portugal violou este princípio ao não ter suspenso (precisamente) um processo de execução fiscal, quando estava pendente processo principal que tinha por objecto o conhecimento do facto tributário que originou aquele processo de execução fiscal;

t) O Douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul violou assim, frontalmente, não só o artigo 55º, n.º 1 do RGIT, como também o princípio da presunção da inocência, consagrado no artigo 32º da CRP e no artigo 6º da CEDH, indo a sua decisão também contra Doutrina e Jurisprudência citadas, aqui se incluindo, muito expressivamente, o Acórdão do TEDH que condenou o Estado Português (Caso Melo Tadeu c. Portugal, de 23 de Outubro de 2014);

u) A questão que a Recorrente coloca a este Alto Tribunal não tem assim natureza casuística, singular, sendo previsível que a sua solução tenha ou possa vir a ter repercussão noutras situações, atenta a natureza do presente caso; por outro lado, esta questão revela especial complexidade do ponto de vista jurídico, antevendo-se por conseguinte utilidade da intervenção deste Alto Tribunal, uma vez que o interesse da matéria ultrapassa as fronteiras deste caso concreto, sendo a sua intervenção ainda claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso devia ser admitido, argumentando o seguinte:

«No caso concreto dos autos a questão que a Recorrente pretende ver apreciada em sede de revista consiste em saber se é admissível a suspensão de processo de execução fiscal, instaurado para cobrança coerciva de dívida relativa a coimas, tendo por fundamento a pendência de impugnação judicial das obrigações tributárias cujo incumprimento esteve na base da aplicação daquelas coimas, ao abrigo do disposto no artigo 55º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

As instâncias consideraram que a impugnação das obrigações tributárias não constituía obstáculo à cobrança da dívida de coima, já que a procedência de tal acção não implicava necessariamente a anulação da coima, que “só poderá ser feita por revisão da decisão de aplicação da coima”; E o disposto no artigo 55º do Regime Geral das Infracções Tributárias não tinha aplicação no processo de cobrança coerciva das coimas.

Pese embora a aparente consistência da argumentação aduzida no acórdão do TCA Sul, afigura-se-nos, contudo, que a questão assume contornos mais delicados e que merecem uma análise mais cuidada. Com efeito, a cobrança coerciva das coimas não consubstancia a cobrança de uma mera dívida (e muito menos de uma receita, como a administração tributária a encara na maior parte das vezes). Antes configura a execução de uma sanção pecuniária, ou seja, de uma pena aplicada em processo de contra-ordenação. E se a razão de ser dessa pena tem subjacente a falta de cumprimento de uma obrigação que está a ser contenciosamente impugnada, então há que analisar se há ou não

fundamento para prosseguir com o cumprimento da pena ou se outros valores existem que se revelam superiores a esse cumprimento e demandem a suspensão daquela execução.

(...)

Resulta da interpretação que a administração tributária faz do artigo 55º do RGIT (e vertida nas informações que constam do processo) e que merece acolhimento na letra da lei, caso o tributo não tenha sido impugnado no prazo voluntário de pagamento, o processo de contra-ordenação prossegue e não é suspenso. Como o prazo de impugnação administrativa ou contenciosa se conta a partir do termo do prazo de pagamento voluntário, o que sucede é que, mesmo que o tributo tenha sido impugnado e caso o arguido não suscite a questão no processo de contra-ordenação, juntando cópia dessa impugnação, o processo de contra-ordenação acaba por prosseguir e ser proferida decisão final tomando-se definitiva se a mesma não for impugnada (como aparentemente ocorreu no caso concreto).

Assim sendo e pese embora se possa invocar que tal resultado pode ser evitado se o arguido impugnar a decisão, certo é que também se pode alegar que a administração tributária acaba por ter conhecimento da impugnação do tributo e nesse caso devia ter oficiosamente suspenso o processo de contra-ordenação.

Perante tais situações, que são susceptíveis de ocorrer amiúde, afigura-se-nos que a questão suscitada pela Recorrente se reveste de inegável importância e que merece a intervenção do STA como tribunal de revista, até porque o montante das coimas atinge, não raras vezes, valores elevadíssimos, cuja cobrança pode pôr em risco a solvência do arguido.»

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão do recurso for *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria e que nos dispensamos de enumerar, o preenchimento do conceito indeterminado de ***relevância jurídica fundamental*** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já ***relevância social fundamental*** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a ***clara necessidade*** da admissão da revista para ***melhor aplicação do direito*** há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

As questões colocadas ao TCAS pela Recorrente, no que aqui interessa, eram as de saber se o tribunal da 1ª instância incorrera em erro de julgamento da matéria de facto, por ter concluído que não fora posta em causa a legalidade da dívida exequenda, e em erro de julgamento da matéria de direito, por incorrecta interpretação da norma contida no artigo 55º, n.º 1, do RGIT.

O TCAS julgou inverificados os apontados erros, confirmando a sentença recorrida com a seguinte fundamentação:

«Para a recorrente existe erro de julgamento da matéria de facto na parte em que o tribunal refere que do probatório é possível retirar a conclusão de que o recorrente não põe em causa a legalidade das dívidas exequendas, sendo que, no entender da recorrente ela está a pôr em causa a legalidade das dívidas ao impugnar as liquidações do imposto donde resultou a dívida de coima.

Não lhe assiste razão.

Como resulta do art. 55º do RGIT o processo de contra ordenação será suspenso até que ocorra uma das seguintes circunstâncias: (a) ser o tributo pago no prazo previsto na lei ou no prazo fixado administrativamente; (b) haver decorrido o referido prazo sem que o tributo tenha sido pago nem reclamada ou impugnada a liquidação; (c) verificar-se o trânsito em julgado da decisão proferida em processo de impugnação ou o fim do processo de reclamação.

Tal suspensão tem a ver com o processo de contraordenação e não com o processo de execução fiscal onde se executam as coimas.

Enquanto o processo de contraordenação estiver suspenso não se podem aplicar as coimas, mas aplicadas estas e não havendo recurso da decisão que as aplicou e transitada a decisão sem haver pagamento das coimas no prazo previsto na lei, elas são cobradas coercivamente, como é a situação em apreço.

Nesta situação a impugnação da liquidação subjacente à coima não suspende a execução da coima e não está em causa a legalidade da dívida exequenda coima, mas do imposto, pelo que a impugnação não constitui obstáculo à cobrança da dívida de coima.

A procedência da impugnação não implica necessariamente a anulação da coima que só poderá ser feita por revisão da decisão de aplicação da coima.

Não se verificou, assim, qualquer erro de julgamento da matéria de facto na decisão recorrida.

Não se verificou também qualquer erro de julgamento na interpretação das normas jurídicas aplicáveis.

A previsão do n.º 1 do art. 55º do RGIT tem a ver, como já se referiu, com a suspensão do processo de contra ordenação o que impede, enquanto se mantiver, a aplicação das coimas, mas não tem aplicação no processo de cobrança coerciva das coimas aplicadas.

A impugnação da liquidação do imposto não contende com a legalidade da dívida exequenda de coimas e, por isso, visto o disposto no art. 169º do CPPT, tal não suspende a execução, pelo que bem se decidiu no sentido de não se poder suspender a execução em causa por não se verificar a situação com previsão no art. 169º do CPPT.»

A Recorrente continua, porém, a insistir que o processo de execução fiscal, sequente ao processo de contra-ordenação em que foi fixada a coima por decisão administrativa, deve ser suspenso até que seja proferida decisão na impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação do tributo que determinou a aplicação da coima, por aplicação analógica do que dispõe o artigo 55º, n.º 1, do RGIT, sustentando que só esta interpretação da norma é consentânea com o princípio da presunção da inocência, consagrado nos artigos 32º da CRP, e 6º da CEDH, e com a posição contida nos acórdãos proferidos pelo TEDH em 17/1/1970 (Decisão Delcourt c. Bélgica), em 27/9/2007 (Caso Vassilios Stavropoulos c. Grécia), e em 23/10/2014 (caso Melo Tadeu c. Portugal). E advogando que a matéria em causa assume relevância jurídica ou social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade da sua repetição num número indeterminado de casos futuros, sustenta que o recurso de revista deve ser admitido, com vista a uma melhor aplicação e uniformização do direito.

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

Com efeito, a análise e resolução da questão não revela especial complexidade do ponto de vista intelectual e jurídico, nem reveste relevância superior à comum, já que as operações exegéticas a que houve de proceder não são de particular dificuldade nem requereram, sequer, a necessidade de compatibilização de diversos regimes potencialmente aplicáveis.

De resto, a doutrina e a jurisprudência que a recorrente invoca nunca se pronunciou no sentido de que o regime de suspensão do processo de contra-ordenação previsto no artigo 55º, n.º 1, do RGIT, deva ser aplicado, por analogia, ao processo de execução fiscal instaurado para cobrança da coima aplicada por decisão administrativa ou judicial que se tornou definitiva por falta de impugnação (e que adquiriu, por isso, força de *caso resolvido* ou do *caso julgado*), ou de que a execução fundada em decisão definitiva possa contender com o princípio da presunção da inocência. E a tese perfilhada no acórdão recorrido (e que confirmou a sentença de 1ª instância) é, indubitavelmente, uma das soluções plausíveis de direito.

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

E também não se vislumbra uma *relevância social fundamental* na apreciação da dita questão, por não se detectar um interesse comunitário significativo na sua (re)apreciação.

Finalmente, não vem invocado, nem é do nosso conhecimento, que exista divisão jurisprudencial e doutrinal sobre a matéria, geradora de incerteza e instabilidade na resolução da questão, nem se vislumbra na apreciação feita pelo TCA qualquer erro grosseiro ou decisão ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, que imponha a admissão da revista como *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*, fica afastada a necessidade de este Tribunal intervir nesse quadro.

Pelo exposto, e sem necessidade de maiores considerações, torna-se evidente que não se verificam os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150º, n.º 1, do CPTA.

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Terreno para construção. Imposto do Selo.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de prédio urbano com afectação habitacional mas resultando do artigo 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados para efeitos de incidência do Imposto de Selo como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 1479/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., S.A., identificada nos autos, impugnou no TAF de Loulé, a liquidação de Imposto de Selo, efectuada ao abrigo da redacção original da verba 28.1 da Tabela Geral, com atinência a um terreno para construção, de que é proprietária, alegando em síntese que aquela verba não incide sobre os terrenos para construção, uma vez que estes não podem ser considerados prédios com afectação habitacional.

A impugnação foi julgada procedente, anulando-se o acto de liquidação do Imposto de Selo, uma vez que a norma de incidência prevista na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, na sua redacção original (anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014) não contempla os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

2. Não se conformando, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, concluindo das suas alegações o seguinte:

Deve ser dado provimento ao presente recurso, porquanto:

1 - A, aliás, douta sentença recorrida julgou mal por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS.

2 - Desde que, como termos por certo, aquela disposição comporta a hipótese dos terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional.

3 - Sentido e alcance a que dão apoio sólido e decisivo a letra da lei, o seu espírito, e, a alteração da redacção constante da LOE para 2014.

4 - A letra sustenta realmente a solução que defendemos, pois “afectar” no sentido rigoroso do verbo significa o mesmo que aplicar, destinar; quer dizer, exige que o destino do bem já esteja decidido, mas não a sua materialidade, a efectiva e concreta utilização, no presente.

5 - O espírito da lei conduz ao mesmo resultado, pois não colide antes corresponde ao ambiente de crise económica e financeira, assegura as novas necessidades, e, as tendências da tributação, manifestadas aquando da sua elaboração.

6 - A alteração do preceito presente na LOE para 2014 é uma mera modificação de forma, que nem por isso passou a ter alcance e significação diversos do que tinha.

7 - Entendimento que melhor se acomoda à circunstância de a nova redacção induzida pelas dúvidas que a formulação anterior provocou ter ganho em precisão e certeza.

Assim, pelo exposto, e, principalmente, pelo que será suprido pelo Douro Tribunal, deve ser revogada a sentença sub judice, como é de JUSTIÇA.

3. Em contra-alegações, a recorrida A. concluiu da seguinte forma:

1. A recorrida é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana da união de freguesias de (.....) sob o artigo 5.105, que teve origem no prédio urbano inscrito na matriz de Santa Maria sob o artigo 5.611.

2. Tal prédio consubstancia um Terreno para Construção, sendo que, de acordo com os dados da respetiva matriz, o tipo de coeficiente de localização se reporta é a “Habitação”.

1. Em 14 de Julho de 2013, foi emitida a liquidação de Imposto de Selo n.º 2012.49000094251, no valor de € 101.133,90, relativa ao sobredito prédio identificado e reportada ao ano de 2012, fundada na a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo com a redacção em vigor à data da liquidação.

2. Ocorre que, na norma de incidência prevista na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção inicial (anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014), não se incluem os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, pelo que a liquidação consubstanciada no Imposto de Selo n.º 2012.49000094251, padece de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, sendo como tal anulável.

Termos em que deve ser negado provimento ao recurso apresentado, mantendo-se, na integra a douta sentença recorrida, assim se fazendo a

Costumada JUSTIÇA!

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se pela improcedência do recurso, de acordo com o parecer que se transcreve:

1. Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença de fls. 134 e seguintes, que julgou procedente a acção de impugnação judicial intentada contra liquidação de imposto de selo, no valor de € 101.133,90 euros, e determinou a sua anulação e restituição do imposto pago, acrescida de juros indemnizatórios. A Recorrente Fazenda Pública assaca à sentença recorrida uma errónea interpretação e aplicação da lei, já que no seu entendimento a expressão “prédio com afetação habitacional” abarca os prédios cujo destino seja habitacional, compreendendo na sua previsão os terrenos para construção com esse destino.

E termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

2. Na sentença recorrida o Mmo. Juiz “a quo” deu como assente, para além do mais, que a recorrida é proprietária de um lote de terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de (.....), sob o artigo 5.105, e relativamente ao qual a administração tributária emitiu liquidação de imposto de selo, ao abrigo da verba n.º 28 da TGIS, no valor de € 101.133,90 euros.

Ao abordar a questão da ilegalidade de liquidação, com base no argumento invocado pela impugnante e aqui recorrida de que “o prédio em causa não se enquadra na verba n.º 28 da TGIS por não ter afectação habitacional”, a Mina. Juiz “a quo” concluiu que «na norma de incidência aí prevista não se incluem os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação», motivo pelo qual considerou que «a liquidação em crise nos autos padece de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, o que gera vício da anulabilidade e consequência a sua remoção da ordem jurídica».

3. A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba nº28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afetação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão de euros). Sendo que relativamente ao ano de 2012, é aplicável o regime transitório previsto no art. 6.º da mesma Lei, do qual resulta que o facto tributário considera-se verificado no dia 31 de Outubro de 2012, o valor patrimonial a considerar na liquidação corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI, por referência ao ano de 2011, e a taxa aplicável é de 0,5%, 0,8% ou 7,5%, consoante se trate, respectivamente, de prédios urbanos com afectação habitacional avaliados nos termos do CIMI, de prédios urbanos com afectação habitacional ainda não avaliados nos termos do referido Código ou de prédios urbanos quando os sujeitos passivos

que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Por sua vez o n.º 2 do artigo 67º do CIS, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, manda aplicar, subsidiariamente, às matérias não reguladas no Código e respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral o disposto no CIMI.

No preâmbulo do projecto de lei foram apresentados os seguintes motivos:

«A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um esforço de consolidação que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa.

Nestes termos, será agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, passando as respectivas taxas de 25% para 26,5% em sede de IRS. As taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos de, ou transferidos para, os paraísos fiscais são também agravadas para 35%.

Por outro lado, é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros».

Resulta desta motivação do legislador que a tributação em causa visa “uma efetiva repartição dos sacrifícios”, fazendo incidir essa tributação sobre a propriedade (por contraposição aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas). Por ser demasiado ampla, esta enunciação de motivos poucos contributos trazem para a interpretação do conceito de “prédio urbano com afetação habitacional”.

Importa, assim, perceber se no seio do CIMI, para o qual remete o n.º 2 do artigo 67º do CIS, existem contributos que permitam esclarecer o sentido daquela norma de incidência.

Resulta do disposto no n.º 1 do artigo 6º do CIMI que a classificação dos prédios urbanos em quatro espécies: “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços”, “terrenos para construção” e “outros”. E nos termos do n.º 2 os prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

Por sua vez o n.º 3 do mesmo preceito considera terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo.

E no âmbito das disposições relativas à avaliação dos prédios, o n.º 1 do artigo 40º-A do CIMI, para efeitos de coeficientes de ajustamento de áreas, distingue entre “prédios cuja afetação seja a habitação”, “prédios cujas afetações sejam o comércio ou os serviços”, “prédios cuja afetação seja a indústria” e “prédios cuja afetação seja a de estacionamento coberto”. Por sua vez o n.º 5 do mesmo normativo, para o mesmo efeito (ajustamento de áreas) e ao referir-se aos terrenos para construção já nos fala em “edificações autorizadas ou previstas” com qualquer uma daquelas afetações ou com mais do que uma afetação.

Por seu lado o artigo 41º ao dispor sobre o coeficiente de afetação diz-nos que o mesmo “depende do tipo de utilização dos prédios edificados”.

Ou seja, o que resulta dos referidos normativos é que no âmbito do CIMI um prédio com determinada afetação (habitacional, comercial e industrial) pressupõe a existência de uma edificação apta para ser utilizada com determinado fim, o que não ocorre nos terrenos para construção, em que estamos perante apenas “edificações autorizadas ou previstas” com possível afetação à habitação ou outra.

É certo que a nova redacção da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Selo introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, vem fazer incidir a tributação sobre “prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, mas tal norma não tem carácter interpretativo, antes é inovatória.

Afigura-se-nos, pois, que a Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, ao aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba n.º 28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, prédios urbanos “com afetação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão), não engloba os lotes de terreno para construção, uma vez que aquela expressão pressupõe a existência de uma edificação apta para ser utilizada para habitação, requisitos que os lotes de terreno não possuem.

Neste sentido se tem pronunciado de forma reiterada e pacífica o S.T.A., como resulta dos acórdãos de 09/04/2014 (recursos n.º 048/14 e 01870/13), de 23/04/2014 (processos n.ºs 0270/14, 0271/14

e 0272/14), de 28/05/2014 (processo n.º 0395/14) e de 14/05/2014 (processos n.ºs 01871/13, 055/14, 046/14 e 0274/14).

Entretanto o artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, introduziu alterações à TGIS, passando a constar da verba n.º 28.1 a seguinte redacção:

“Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.”

No caso concreto está em causa uma liquidação efectuada em 14 de Julho de 2013 e relativa ao ano de 2012, ou seja, anterior à alteração introduzida pelo referido diploma legal. Assim, não tendo aquela alteração natureza interpretativa, mas inovadora, e dispondo a lei apenas para o futuro - artigo 12º, nº1, do Código Civil -, temos que concluir que à data da prática do acto tributário os terrenos para construção não faziam parte da previsão da norma tributária, motivo pelo qual e de acordo com a interpretação supra exposta não estavam sujeitos a imposto de selo.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, a qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1.

A....., SA, é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana da união de freguesias de (.....) sob o artigo 5.105, que teve origem no prédio urbano inscrito na matriz de Santa Maria sob o artigo 5.611 - cfr. fls. 78-80 e 95 dos autos.

2.

A Caderneta Predial Urbana do prédio referido em 1., que aqui se dá por integralmente reproduzida, tem, no que ora interessa, o seguinte teor:

“(…)

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Terreno para Construção

(…)

DADOS DE AVALIAÇÃO

(…)

Tipo de coeficiente de localização: Habitação

(…)

Ca [Coeficiente de afectação]: 1,00

(…)”

— cfr. fls. 95 dos autos.

3.

Em 14 de Julho de 2013, foi emitida a liquidação de Imposto de Selo n.º 2012.49000094251, no valor de €101.133,90, relativa ao prédio identificado em 1 e ao ano de 2012 (acto impugnado) - cfr. fls. 34 dos autos e fls. 2 da Informação apensa aos autos.

De direito:

Considerando o mº juiz “a quo” que o terreno para construção fora objecto da incidência da norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014 incidência cuja legalidade a impugnante questionava, entendeu face aos factos dados como provados que esta norma de incidência não abrangia os terrenos para construção cuja edificação seja para habitação, pelo que a liquidação deste imposto violou essa mesma norma e, por ilegal, este acto administrativo não podia manter-se na ordem jurídica, razão pela qual o anulou.

A Fazenda Pública como se pode ver das suas alegações e conclusões de recurso sustenta que a incidência desse imposto decorre da abrangência do conceito de prédio urbano ínsita no artigo 2 n.º 1 do CIMI cujas espécies o artigo 6º do mesmo diploma legal distingue e onde os terrenos para construção aparecem qualificados como sendo também prédios urbanos para efeitos do CIMI.

Refere que sendo os terrenos para construção tidos como prédios urbanos em sede IMI nada obsta que tendo presente que o conceito de prédios com afectação habitacional a que alude o disposto no verba n-28 da TGIS compreenda também os terrenos para construção pois esse conceito não implica necessariamente a existência prévia de edifícios ou construções.

A sentença recorrida porque interpretou o disposto na verba 28 do TGIS de forma a excluir a afectação habitacional dos terrenos para construção enferma de erro de julgamento de direito pelo que deve ser revogada.

A recorrida considera que o Tribunal “a quo” fez uma correcta interpretação do disposto na verba n.28 do TGIS pelo que a sentença recorrida é de manter.

Vejamos:

Trata-se de questão que foi já por várias vezes apreciada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que considerando estar em causa a interpretação da norma

de incidência objectiva constante da verba 28.1 da TGIS na redacção da Lei 33-A /2012 de 29 de Outubro ou seja na redacção anterior à lei do Orçamento de Estado para 2014 que veio a integrar de modo expresso os terrenos para construção na referida verba no 28 do TGIS.

Efectivamente antes da Lei do Orçamento de Estado para 2014 os terrenos para construção não eram abrangidos directamente na verba 28 da TGIS.

E porque o legislador não tem uma definição de prédio urbano com afectação habitacional nem a lei do Orçamento para o ano de 2014 tem carácter interpretativo há que decidir da bondade da sentença recorrida e das razões do recurso.

Porque a questão tem sido objecto de múltiplas decisões desta Secção do Contencioso Tributário do STA e não se vê razão alguma para decidir diferentemente.

Chamamos por isso à colacção o acórdão de 09 04 2014 no processo 1870/13 que com a devida vénia e na parte em que ao caso que nos ocupa releva passamos a transcrever e que teve como relatora a Exma. Juíza Conselheira Isabel Marques da Silva.

A questão a dirimir no presente recurso é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento, por errada interpretação e aplicação da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (no regime transitório que lhe foi definido para o ano de 2012 pelo artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), ao julgar que os terrenos para construção não são subsumíveis no conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, conceito este que é utilizado no corpo e n.º 1 da nova verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo para definir a incidência objectiva do (novo) imposto sobre a propriedade criado pela Lei n.º 55-A/2012.

O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os *terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação* se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perflhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, *ab initio*, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria - de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédio (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor *da área de implantação* (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a “afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência objectiva da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a *prédios edificados* (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção - qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida - não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do Imposto do Selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida, que bem julgou.

Decisão:

Porque se concorda com o expendido e pelas razões aí expendidas, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Processo n.º 1551/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

RECTIFICAÇÃO DE ERRO MATERIAL

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

1 - RELATÓRIO

A....., executado por reversão no processo de execução fiscal n.º 3107200101100017 e apensos, instaurado para cobrança de dívidas fiscais correspondentes aos actos de liquidação de IRC de 1997 e 1998, bem como de IVA de 1996, 1997 e 1998, no montante total de € 10.911.667,90, de que é devedora originária a sociedade B..... Lda, em processo de impugnação, arguiu nulidade insanável do processo, em virtude de alegada falta de citação e ainda da alegada falta de requisitos essenciais do título executivo.

Por despacho de fls. 1155, de 26 de Junho de 2013, o Tribunal Tributário de Lisboa (TTL), decidiu que a questão invocada será conhecida a final, na sentença a proferir nos autos. Reagiu o ora recorrente interpondo recurso para este STA que por acórdão de 12/02/2015 decidiu que não ocorre qualquer prejuízo para os interesses do revertido que detém nos presentes autos a qualidade de impugnante, e (agora recorrente) em ter sido determinado relegar para a sentença final o conhecimento da arguida nulidade, não sendo beliscado o seu direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva pelo que negou provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Mais condenou em custas o recorrente.

Na sequência da prolação do dito acórdão, foi efectuada ao recorrente a notificação de fls. 264 para pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Reagiu o mesmo questionando a oportunidade da notificação efectuada a fls. 264, e impetrando a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Por acórdão deste STA de 20/05/2015 foi decidido “*dar sem efeito a notificação operada a fls. 264º dos autos e em deferir a requerida dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça a considerar para efeitos de custas*”.

No entanto de forma, algo contraditória, no parágrafo que antecede a parte decisória deste último acórdão escreveu-se:

“*Assim sendo, e pelo exposto vai deferido parcialmente o pedido de reforma quanto a custas, determinando-se a redução do remanescente a que vimos aludindo.*” Quanto se pretendia escrever em lugar de “parcialmente” a palavra “totalmente”, como, logicamente, decorre da parte decisória da decisão que deu total deferimento à impetrada dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça a considerar para efeitos de custas”.

Ocorreu erro material de escrita que urge corrigir oficiosamente (artº 614º n.º 1 do CPC).

E, corrigindo:

No lugar indicado, onde se lê “parcialmente” deverá doravante ler-se “totalmente”, procedendo-se à respectiva alteração e anotações.

2- DECISÃO:

Termos em que, acordam os Juízes deste STA em corrigir o lapso de escrita contido no acórdão de 20/05/2015 constante de fls. 284 a 289 dos autos, nos termos sobreditos, operando-se a respectiva correcção.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

Erro na quantificação da matéria tributável e nos pressupostos para aplicação dos métodos indirectos. Impugnação judicial. Reclamação prévia necessária.

Sumário:

- I — A reclamação do acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, com fundamento em erro nessa fixação ou nos pressupostos da utilização destes métodos constitui pressuposto ou condição de procedibilidade da impugnação judicial com esses fundamentos - arts. 117º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário e do artº 86º, n.º 5 da Lei Geral Tributária.*
- II — A consequência processual adequada da falta dessa condição de procedibilidade, não detectada no despacho liminar, é absolvição da instância, uma vez que se trata de excepção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa (arts. 278º, n.º 1, alínea e), e 576º do Código de Processo Civil).*

Processo n.º 1722/13-30.

Recorrente: A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., cabeça de casal da herança de B....., melhor identificado nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que julgou procedente a excepção peremptória invocada pela Fazenda Pública porquanto a impugnação das liquidações oficiosas de IRS e IVA, com recurso a métodos indiciários, não foi precedida de reclamação do acto de fixação da matéria tributável, nos termos do disposto no art.º 117.º, n.º 1 do CPPT e o art.º 86.º, n.º 5 da LGT.

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

«1.ª Na douda sentença recorrida invoca-se a existência de uma excepção peremptória que impede o conhecimento do mérito da causa.

2.ª Fundamenta-se a existência da aludida excepção peremptória no facto de a impugnante não ter apresentado em tempo oportuno reclamação revisão da matéria colectável efectuada com recurso aos métodos indirectos.

3.ª A impugnante veio a requerê-la em resposta à contra-ordenação sob o processo n.º 0914-02/6001130, juntando para o efeito prova documental que veio a ser junta ao processo principal.

4.ª O processo de impugnação evoluiu até à audiência de julgamento no Tribunal Fiscal de 1ª Instância de Évora, onde foi produzida prova testemunhal eficaz.

5.ª Embora fosse conhecida desde o início do processo a omissão cometida, foi permitido à impugnante a produção de prova documental e na audiência de julgamento a prova testemunhal, com conhecimento do mérito da causa.

6.ª Havia, pois, uma omissão sanável que foi sanada e que tornou irrelevante a não apresentação da reclamação na fase instrutória do processo.

7.ª Tal comportamento dos Serviços Tributários de Évora enquadra-se nas funções do Estado de protecção dos direitos dos seus súbditos.

8.ª É neste sentido o doudo Acórdão proferido no Recurso n.º 47964/01- 5ª Secção (Pleno) de 13-04-2004, que citando outro doudo aresto, no Recurso n.º 0205/03 e seu Acórdão datado de 11-05-2004 refere que o procedimento não pode deixar de ser visto como uma garantia de justiça e do bom funcionamento da Administração.

9.ª Depois de citar os autores Prosper Weil in “O direito Administrativo”, Mário Esteves de Oliveira, Pedro Gonçalves e Pacheco de Amorim — Código de Procedimento administrativo, 2ª edição como seguidores deste princípio, conclui que no essencial o que se procura é que, através do procedimento a Administração acabe por proferir uma decisão exacta, adequada e eficiente em termos de uma conciliação harmónica do interesse público com os demais interesses em jogo.

10.ª Deve por isso prevalecer o princípio da informalidade procedimental, prevalecendo o princípio da necessidade de a decisão final consistir na expressão tão perfeita e completa quanto possível da verdade dos factos que interessam à adequada composição dos interesses em causa — É O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Logo,

11.ª O método indirecto aplicado no caso “sub judice” é inaplicável por duas razões, a primeira, porque os agentes fiscalizadores dos Serviços Tributários tiveram à sua disposição todos os elementos de consulta, nomeadamente os livros de registo de existências da empresa agro-pecuária da impugnante que permitia a comprovação e quantificação directa e exacta para a determinação da matéria tributável, infringindo o disposto no art. 87.º alínea b) da LGT.

A segunda refere-se à negligência evidenciada pelos agentes fiscalizadores ao incluírem no número dos bovinos fêmeas em reprodução, quer tivessem 1,2,3,10,15 ou 20 meses de idade, quando tais animais entram na fase reprodutora da sua idade após os 24 meses de idade.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Ministério Público emitiu parecer a fls. 281 com o seguinte conteúdo:

«Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra liquidações de IRS e IVA (anos 1997 a 2000) com fixação da matéria colectável por métodos indirectos.

FUNDAMENTAÇÃO

1. Salvo em caso de regime simplificado de tributação ou de interposição de recurso hierárquico com efeitos suspensivos da liquidação, a impugnação dos actos tributários resultantes da determinação indirecta da matéria tributável com base em erro na quantificação ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável (art.86º n.º 5 e 91º e sgs. LGT; art.117º n.º 1 CPPT)

2. No caso concreto o documento cuja cópia consta a fls.153/154 constitui defesa apresentada pelo recorrente no âmbito de processo de contra-ordenação fiscal, conforme inequivocamente decorre da identificação daquele processo na epígrafe e da invocação do art.70º n.º 1 LGT; manifestamente não constituindo pedido de revisão da matéria colectável, imperativamente exigido como pressuposto de impugnabilidade do acto de liquidação praticado a jusante, objecto de impugnação judicial com fundamento na errónea qualificação e quantificação da matéria colectável por métodos indirectos.

A consequência jurídica da inverificação do pressuposto de procedibilidade do acto tributário é a rejeição da impugnação judicial e não a sua improcedência (conforme declaração constante do dispositivo da decisão recorrida), a qual pressupõe a apreciação do mérito da causa

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da rejeição da impugnação judicial.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja fixou a seguinte matéria de facto:

Em resultado de uma acção de fiscalização efectuada à impugnante que exercia nos anos de 1997 a 2000 a actividade de exploração agro-pecuária e silvícola de propriedades próprias ou alheias e comercialização dos respectivos produtos — com o CAE 001252 – foi-lhe efectuada, por recurso a métodos indiciários, liquidações oficiosas em sede de IRS e de IVA relativamente a todos esses exercícios.

Na sequência da inspecção foi o impugnante notificado para exercer o direito de audição, o qual não exerceu.

Elaborado o relatório final da fiscalização levada a cabo, o impugnante não formulou pedido de revisão da matéria colectável assim fixada ou apresentou reclamação dos actos de liquidação não obstante com tal advertência tenha sido notificada em 08/03/2002.

Efectuadas as competentes liquidações do imposto, delas foi a impugnante notificado para efectuar o pagamento do imposto, sendo a respectiva data limite de 30/09/2002.

A presente impugnação foi instaurada em 31/10/2002.

6. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença recorrida que julgou procedente a excepção invocada pela Fazenda Pública e se absteve de conhecer do mérito da impugnação em que se contestava a aplicação de métodos indirectos na liquidação de IRS e IVA, porque considerou que a mesma não foi precedida de reclamação do acto de fixação da matéria tributável nos termos do disposto no art.º 117.º, n.º 1 do CPPT e o art.º 86.º, n.º 5 da LGT.

Não conformado o recorrente vem pedir a revogação da decisão recorrida e a devolução do processo aos serviços de finanças de Évora a fim de se proceder à rectificação do cálculo da matéria tributável em conformidade com os documentos de prova.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- Embora não tenha apresentado em tempo oportuno reclamação da matéria colectável efectuada com recurso aos métodos indirectos, a então impugnante veio a requerê-la em resposta à contra-ordenação sob o processo n.º 0914-02/6001130, juntando para o efeito prova documental que veio a ser junta ao processo principal.

- Pese embora fosse conhecida desde o início do processo a omissão cometida, foi permitido à impugnante a produção de prova documental e na audiência de julgamento a prova testemunhal, com conhecimento do mérito da causa;

- Houve, pois, uma omissão sanável que foi sanada e que tornou irrelevante a não apresentação da reclamação na fase instrutória do processo.

Esta argumentação não pode, no entanto, obter provimento, como abaixo se demonstrará.

6.1 No caso em apreço o eixo axial da petição inicial centra-se na impugnação dos fundamentos encontrados para o recurso ao métodos indirectos, não tendo sido imputado ao acto sindicado quaisquer outros vícios do acto de liquidação que não tenham a ver com as matérias que têm de ser objecto de revisão.

Ora, como bem lembra o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, salvo em caso de regime simplificado de tributação ou de interposição de recurso hierárquico com efeitos suspensivos da liquidação, a impugnação dos actos tributários resultantes da determinação indirecta da matéria tributável com base em erro na quantificação ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável (art.86º n.º 5 e 91º e sgs. LGT; art.117º n.º 1 CPPT) – cf. também, neste sentido, entre muitos outros, os Acórdãos desta secção de 27.02.2013, recurso 1216/12, de 26.03.2014 recurso 1613/13, de 30.04.2013, recurso 383/13 e de 18.05.2011, recurso 262/11, todos in www.dgsi.pt.

A reclamação do acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, com fundamento em erro nessa fixação ou nos pressupostos da utilização destes métodos, constitui assim um pressuposto ou condição de procedibilidade da impugnação judicial com esses fundamentos.

Nestes casos, a revisão administrativa funciona como uma “*impugnação pré-contenciosa*”, que condiciona o acesso aos tribunais e cuja justificação se encontra nos próprios critérios em que assenta a determinação da matéria colectável através de métodos indirectos ⁽¹⁾.

Como refere Casalta Nabais, «guiando-se estes por critérios de natureza essencialmente técnica, compreende-se que antes de a sua legalidade ser questionada e discutida nos tribunais, sejam os mesmos objecto de apreciação e decisão por órgãos de natureza técnica constituídos por peritos. Pois estes, para

além de poderem levar a cabo uma tutela mais ampla ao contribuinte, encontram-se também em melhores condições técnicas do que os tribunais para uma primeira apreciação da legalidade da determinação da matéria colectável por métodos indirectos» (cfr. in *Justiça Administrativa*, n.º 17, pág. 44).

Não estamos assim perante uma simples omissão sanável mas sim perante um pressuposto processual inominado, previsto naquelas normas, sem o qual o Tribunal não podia nem devia pronunciar-se sobre o mérito da causa – artº 89º, n.º 1, alínea c) do CPTA.

E a consequência processual adequada da falta desse pressuposto processual ou condição de procedibilidade, não detectada no despacho liminar, é absolvição da instância, uma vez que estamos perante excepção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa (arts. 278.º, n.º 1, alínea e), e 576.º do Código de Processo Civil). (2)

No caso vertente a sentença recorrida começou desde logo por analisar a questão da impugnabilidade do acto uma vez que se tratava de questão que podia determinar a absolvição da instância. cf. sentença a fls. 185.

Acresce, por outro lado, que não colhe a argumentação do recorrente no sentido de que, pese embora não tenha apresentado em tempo oportuno reclamação da matéria colectável efectuada com recurso aos métodos indirectos, veio a requerê-la em resposta à contra-ordenação sob o processo n.º 0914-02/6001130.

Com efeito e como se constata de fls.153/154 a requerente, ali arguida, apresentou aquele documento no âmbito de processo de contra-ordenação fiscal, e ao abrigo do disposto no artº art.70º n.º 1 do RGIT, ou seja no uso da faculdade que lhe foi concedida para apresentar defesa e juntar ao processo de contra-ordenação os elementos de prova que entendesse, sendo evidente que tal requerimento não constitui um pedido de revisão da matéria colectável nos termos e para os efeitos do artº 91º da LGT.

Improcedem assim todas as conclusões do recurso.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

(1) Vide, neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20.06.2012, recurso 165/12, in www.dgsi.pt.

(2) Cf., neste sentido, e na doutrina, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag. 273.

Acórdão de 17 de Junho de 2015.

Assunto:

IVA. Locação financeira. Leasing. Cálculo do pro-rata.

Sumário:

I — *Por Acórdão de 10 de Julho de 2014, proferido no processo C-183/13 considerou o TJUE que os Estados-Membros em circunstâncias como as do referido processo, podem obrigar um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*

II — *Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, cuja doutrina é inteiramente aplicável ao caso em apreço, por serem idênticos os pressupostos de facto e de direito, deve ser considerada a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou*

serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos.

III — *Considerando que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão deste aspecto jurídico da causa, há que revogar, nesta medida, a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que a sentença seja substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.*

Processo n.º 1874/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S.A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., com os demais sinais dos autos, veio deduzir impugnação judicial da liquidação de IVA de 2009, no montante total de € 1.364,706,17 e respectivos juros compensatórios, no montante de € 74.329, 75.

Por sentença de 27 de Setembro de 2013, o Tribunal Tributário de Lisboa julgou procedente a impugnação judicial e anulou a liquidação de IVA e juros compensatórios impugnados.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a representante da Fazenda Pública, interpondo o presente recurso com as **seguintes conclusões das alegações:**

«1. O Tribunal a quo decidiu pela procedência da presente impugnação por entender que, “...as correções efetuadas pela AT e que originaram a liquidação adicional impugnada enferma de vício de violação de lei devendo, em consequência ser anulada.”;

II. E dado que o imposto foi pago pela impugnante, condenou a AT ao pagamento de juros indemnizatórios, por considerar estar verificado erro imputável aos seus serviços;

III. Contudo, contrariamente ao entendimento expresso na decisão do Tribunal a quo, e salvo o devido respeito, a AT fez uma correta interpretação do normativo legal em apreço e concretizou no relatório inspetivo em que medida a consideração do valor da amortização financeira e da alienação ou abate dos bens locados aumentavam artificialmente a percentagem da dedução;

IV. Também não se poderá concordar com a consideração de que quando “não é possível a dedução do IVA suportado nas operações de locação desenvolvida pela Impugnante, pelo método da afetação real, há que aplicar o regime do pro rata previsto no art. 23.º, n.º4 do CIVA.”

V. De igual modo, e com o devido respeito, que é muito, não se poderá perfiar do mesmo entendimento do douto Tribunal a quo quando afirma que “a remuneração do serviço prestado, para efeitos de IVA, é toda a renda”;

VI. No caso dos sujeitos passivos mistos, o direito à dedução, relativamente aos custos comuns nem sempre pode ser determinado através do método “pro rata” geral, previsto na alínea b) do n.º 1 e n.º 4 do art.º 23.º do CIVA, uma vez que este método pode provocar distorções significativas na tributação;

VII. Sempre que a AT verifique que a aplicação daquele método conduz a distorções significativas na tributação, pode impor a utilização do método da afetação real com base em critérios objetivos de imputação dos custos comuns;

VIII. Sempre que a AT concluir que a utilização do método da afetação real provoca distorções significativas na tributação, pode impor aos contribuintes condições especiais;

IX. A doutrina que resulta do Ofício-Circulado n.º 30108 de 2009-01-30 da Área de Gestão Tributária do IVA — Gabinete do Subdiretor-Geral em nada contraria o disposto nas normas dos n.ºs 2 e 3 do art.º 23.º do CIVA;

X. Na situação em apreço a AT utilizou um rácio com variáveis homogeneizadas e coerentes entre si que se traduz num coeficiente de imputação dentro do método da afetação real;

XI. Se bem que nos termos da alínea h) do n.º 2 do art.º 16.º do CIVA, o valor tributável para as operações resultantes dum contrato de locação financeira seja o valor total da renda recebida ou a receber do locatário, é esta a única forma que o Estado tem para recuperar o imposto que foi devolvido ao locador, através do mecanismo da dedução;

XII. Nos contratos de locação financeira a renda paga pelo locatário é composta por capital ou amortização financeira e juros e/ou outros proveitos, sendo que apenas estes constituem a efetiva remuneração do locador;

XIII. No âmbito da atividade de locação financeira, é o valor dos juros cobrados que traduz verdadeiramente uma prestação de serviços, correspondendo a componente da amortização financeira à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem dado em locação;

XIV. O reembolso do capital, por não constituir a contrapartida de uma transmissão de bens ou de uma prestação de serviços, não constitui um proveito;

XV. O reembolso do capital, por não ter a natureza de proveito, não pode integrar o volume de negócios e, conseqüentemente, não pode influenciar a percentagem de dedução do IVA suportado nos bens de utilização mista;

XVI. No cálculo da percentagem de dedução, apenas poderá ser considerado o valor correspondente aos juros e outros proveitos relativos à atividade de locação financeira, não podendo nele ser incluído o valor relativo à amortização financeira, uma vez que a percentagem de dedução visa apurar a parte dos custos comuns às várias atividades exercidas pelos sujeitos passivos;

XVII. Se assim é, relativamente à amortização financeira incluída nas rendas referentes aos contratos de locação financeira, também o é relativamente aos valores de alienação e abate por destruição dos bens locados;

XVIII. Exigem as normas comunitárias, nomeadamente o n.º 5 do art.º 17.º da Sexta Diretiva e o art.º 173.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, um critério de proporcionalidade, só podendo ser dedutível a parte do imposto proporcional ao montante respeitante às operações em que exista tal direito;

XIX. A interpretação do artº 23.º do CIVA, efetuada pela AT, na situação em apreço, mostra-se conforme o disposto nos artigos 173.º e 174.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006;

XX. Deste modo, resta-nos concluir que as liquidações adicionais impugnadas (imposto e juros compensatórios) são legais, pois contrariamente ao afirmado pela impugnante, não violam o disposto nos artigos 19.º, 20.º e 23.º do CIVA, nem o disposto nos artigos 167.º, 168.º e 175.º da Diretiva do IVA, assim como não violam também os princípios constitucionais da segurança e certeza jurídica;

XXI. Quanto aos juros indemnizatórios, e salvo melhor entendimento, não deverá haver lugar ao seu pagamento, dado que nenhum erro haverá a imputar aos serviços da AT;

XXII. Salvo o devido respeito, entendemos que decidiu mal a Meritíssima Juíza ao determinar a anulação da liquidação adicional de IVA aqui em causa e ao condenar a Fazenda Pública ao pagamento de juros compensatórios, violando assim o disposto nos n.º 5 2 e 3 do art.º 23.º do CIVA, bem como os artigos 35.º da LGT e 96.º do CIVA.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V.as Ex. se dignem julgar PROCEDENTE o presente recurso, por totalmente provado e em consequência ser a douta sentença ora recorrida, revogada e substituída por douto Acórdão que julgue improcedente a presente impugnação, tudo com as devidas e legais consequências.»

Foram apresentadas contra alegações, a fls. 528/550 dos autos pela recorrida, com o seguinte quadro conclusivo:

«1) No presente recurso a Ilustre Representante da Fazenda Pública (Recorrente) pretende a revogação da sentença recorrida que veio dar provimento à impugnação judicial que foi deduzida contra as liquidações em causa, e que resultaram nas correções efectuadas pela AT que desconsideraram do cálculo do pro rata efectuado pelo A..... a parcela relativa à amortização financeira e ao valor da alienação/indemnização dos bens abatidos.

2) Nesses termos, chamando à colação o direito aplicável, veio o Tribunal a quo a considerar que as “correções efectuadas pela AT e que originaram a liquidação adicional impugnada [desconsideração das aludidas parcelas do cálculo do pró rata] enferma de vício de violação de lei, devendo, em consequência ser anulada”.

3) Ora, tendo precisamente presente quer a douta sentença quer as alegações de recurso apresentada pela Recorrente, constata-se então que o Tribunal a quo fez uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos dados por provados, razão pela qual a mesma não padece de nenhum dos vícios que lhe são imputados pela Recorrente, devendo, assim, ser mantida na ordem jurídica.

SENÃO VEJAMOS,

4) Ao contrário do alegado pela Recorrente, no cálculo do pro rata não só devem ser incluídos os juros e outros proveitos, como também os montantes correspondentes à aludida amortização financeira e ao valor da alienação/indemnização dos bens abatidos, independentemente de estes montantes constituírem ou não um “proveito” na esfera do locador.

5) No que tange à amortização financeira dos contratos de locação financeira (Leasing e ALD Financeiro) importa aqui ter, desde logo, presente o disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA: nos termos desta disposição, toda a renda constitui prestação de serviços sujeita a IVA.

6) Não há, por isso, para efeitos de sujeição a IVA — e conseqüentemente para efeitos de dedução —, lugar a qualquer fraccionamento da renda, porquanto a distinção entre capital e juro nas

operações de leasing e de ALD, que a AT vem defender nas suas alegações, apenas tem o seu domínio de aplicação nas normas contabilísticas e na determinação do lucro tributável em IRC.

7) De facto, como referem XAVIER DE BASTO e ANTÓNIO MARTINS “A distinção entre capital e juro nas operações de leasing e de ALD, que a administração fiscal pretende fazer valer em sede de IVA, tem o seu domínio de aplicação nas normas contabilísticas e na determinação do lucro tributável em IRC, justificando-se aí em decorrência dos princípios do primado da substância sobre a forma e da especialização dos exercícios” (vide pág. 47 do parecer).

8) A contraprestação pela prestação de serviços realizada ao abrigo de um contrato de locação financeira (independentemente da natureza que a mesma assuma) é, incontestavelmente, a renda, a qual está integralmente sujeita a IVA.

9) Ora, se, para efeitos de sujeição a IVA, a renda é toda ela vista como contrapartida pela prestação de serviços efectuada no âmbito dos contratos de locação financeira impondo ao A..... a obrigação de liquidar o respectivo IVA e de posteriormente de proceder sua entrega ao Estado, sobre a totalidade das rendas emitidas ao abrigo dos contratos de locação financeira —, não se descortina como pode a AT pretender desconsiderá-la para efeitos de cálculo do pro rata.

10) A utilização de um outro método no cálculo de percentagem de dedução consistente na aplicação de cálculo de volume de negócios específico para as instituições financeiras no âmbito de procedimento de controlo de operações de concentração de empresas a nível comunitário não poderá ser aplicável à determinação do cálculo do pro rata.

11) E muito menos se aceita que a justificação para esse entendimento — além de se basear, como já vimos, num conceito de volume de negócios distinto do aqui aplicável — se reduza ao facto de, alegadamente, uma parte da renda (i. e., a amortização financeira não poder ser considerada um proveito.

12) Não existe qualquer fundamento legal para que o montante total das aludidas rendas não seja considerado no cálculo do pro rata e, portanto, não esteja integralmente compreendida no volume de negócios, ou seja, no montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar à dedução (numerador) e no montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo que dêem ou não lugar à dedução (denominador).

13) De igual modo não merece qualquer censura a sentença na parte respeitante ao valor da alienação/indenização dos bens abatidos, dado que, considerando este valor quer como uma espécie de resolução por pagamento antecipado quer como uma indemnização, a verdade é que tendo a mesma por base uma operação tributável — o contrato de locação financeira — esta constituirá, sempre e em qualquer caso, uma operação sujeita a IVA, motivo pelo qual o A..... liquidou o respectivo IVA

14) Pelo que, também aqui, não havendo forma de contestar a sujeição da operação a IVA, não haverá fundamento — valendo aqui, mutatis mutantis, as razões relativas à amortização financeira — para que o montante destas indemnizações não incluam o volume de negócios para efeitos de determinação do pro rata, uma vez que tal “(...) originaria contradição entre o algoritmo de cálculo da percentagem de dedução e o princípio base que orienta esse cálculo que é o da dedução parcial em porção do montante das operações que conferem direito à dedução.” (vide pág. 24 do parecer).

15) Aliás, esta posição é igualmente sustentada de forma inequívoca nas observações escritas apresentadas pela Comissão Europeia no âmbito de um processo que trata de uma questão similar à do caso em apreço e que se encontra a correr os seus termos no TJUE (processo C-183/13), na sequência da formulação da questão prejudicial por parte deste Venerando Tribunal (processo n.º 01017/12).

16) Além do mais, cabe ainda referir que carece igualmente de manifesta falta de fundamento o argumento de que quer o CIVA quer a Directiva conferem à AT a possibilidade de esta moldar ou modelar o método de cálculo do pro rata.

17) Com efeito, ainda que subtilmente o Ilustre Representante da Fazenda Pública venha agora procurar corrigir e aditar a argumentação sustentada em primeira instância, afirmando que não se trata de alterar a composição do cálculo pro rata (ou seja, tua/dar ou modelar) mas sim de impedir a sua aplicação, impondo, com alegado fundamento em distorção significativa, a utilização do “método da afectação real com base em critérios objectivos dos custos cumuns...”, utilizando para tal efeito “rácio em variáveis homogeneizadas e coerentes entre si que se traduz num coeficiente de imputação de custo da afectação real.”

18) Ora, o que sucede é que esta argumentação introduzida pela AT nas suas alegações, para além de não se compaginar minimamente com a fundamentação invocada para sustentar as liquidações adicionais em apreço (vertida no relatório de inspecção), sempre se traduziria numa fundamentação sucessiva ou subsequente, o que em matéria fiscal não é admissível.

19) Efectivamente, conforme se pode verificar pelo relatório que serve de base à liquidação aqui em causa, a mesma baseia-se na mera determinação correcta do pro rata — no caso concreto, na desconsideração de determinadas componentes de cálculo da percentagem de dedução (pro rata) da aqui Recorrida, a amortização do capital e do valor das alienações/indenização de bens abatidos — e não a imposição do método da afectação real, como agora o Ilustre Representante da Fazenda Pública

pretende justificar a liquidação (aliás, basta atendermos ao invocado Ofício Circulado n.º 30108, de 2009-01-30 para constatarmos que o que está em causa é a determinação do cálculo do pro rata e não a sua substituição pelo método da afectação real).

20) Assim sendo — e uma vez que, repita-se, a fundamentação sucessiva ou subsequente não é permitida (e mesmo que fosse careceria, de igual modo, e pelos mesmo motivos já expostos de qualquer fundamento), ao Tribunal a quo impunha-se, apenas e tão só, analisar a questão / fundamentação subjacente à liquidação, ou seja, à possibilidade de a AT introduzir modificações ao método legal de cálculo do pro, rata, com que assente numa alegada e putativa distorção significativa da tributação.

21) Ora, salvo melhor opinião, também neste capítulo bem julgou o Tribunal, pois considerou que embora a “...Directiva permita que os Estados possam adoptar medidas em matéria de dedução, tal como resulta do seu art.º 173.º, n.º2, no entanto não se conferem poderes para modificar a composição do numerador ou do denominador do prorata. O art. 23.º 2 e 3, do CIVA atribui, à A.T poderes para impor condições especiais em matéria de dedução, mas tão somente quando o que está em causa é o método da afectação real, e não quando o que está em cansa é a aplicação do prorata”.

22) Termos em que bem andou o Tribunal a quo ao considerar que não é atribuída à AT, quer na Directiva do IVA quer no diploma que procedeu à sua transposição para o ordenamento jurídico nacional (CIVA), quaisquer prerrogativas específicas destinadas à alteração do modo de cálculo da percentagem de dedução do IVA autorizada para os bens de utilização mista, ou seja, relativamente aos custos comuns que não puderam ser atribuídos por critérios objectivos aos dois grupos de operações, tributadas e isentas, ao sujeito passivo.

23) Em face de tudo quanto o exposto, importa concluir que qualquer interpretação no sentido de que a AT se encontra autorizada a conformar o método de cálculo do pro rata violaria os princípios subjacentes à mecânica do IVA e, conseqüentemente, a Directiva do IVA, porquanto «(...) de modo algum se poderá retirar do disposto no n.º 4 do a4º 23.º do CIVA que no afixado da pro rata deverá ser expurgado do montante da renda a parte respeitante à amortização do capital. A letra da lei simplesmente não comporta tal interpretação.”»

Nos termos promovidos pelo Ministério Público no seu parecer, o Exmº Relator a fls. 559, determinou a suspensão da instância até à pronúncia do TJUE no processo n.º 01017/12 deste Supremo Tribunal, sendo essencial para a decisão da presente causa.

Notificadas as partes do teor do acórdão do TJUE de 10 de Julho de 2014, veio apenas, a entidade recorrida argumentar em síntese o seguinte:

«Termos em que pelos motivos atrás expressos e não obstante entendimento sufragado pelo TJUE em sede de reenvio no processo C-183/13, se deverá concluir pela confirmação da douta sentença recorrida, na medida em que:

A) O artigo 23.º n.º2 do CIVA não corresponde a uma mera transposição do artigo 17.º, n.º5, terceiro parágrafo, alínea c) da sexta directiva, uma vez que a citada disposição nacional apenas confere a possibilidade à AT de, por motivos de distorções significativas na tributação, impor a utilização do método do pro rata em detrimento do método da afectação real.

Sem prescindir, e ainda que assim se não entenda,

B) Dos fundamentos subjacentes à liquidação verifica-se que a AT não pôs em causa que os bens e serviços incluídos nos membros da fracção do pro rata se destinavam ou não ao financiamento e gestão de contratos de locação financeira mobiliária, não estando assim reunido o requisito invocado pelo TJUE que nos termos do artigo 17.º, n.º5, terceiro parágrafo, alínea c), da sexta directiva, legitime os estados membros a excluir da fracção do pro rata a parte das rendas respeitante à amortização.»

O EMMP, junto deste STA, a fls. 640 e seguintes, pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Questiona-se no presente recurso o acerto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 27.09.2013 que, julgando procedente a impugnação deduzida pelo A....., S.A. contra a liquidação do IVA relativa a 2009 e respectivos juros compensatórios, anulou os actos impugnados e condenou a ora recorrente a restituir o “imposto indevidamente pago e ao pagamento de juros indemnizatórios”.

Questão a resolver é a de saber se num contrato de locação financeira mobiliária, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena, para o denominador do prorata, ou, ao invés, como sustenta a recorrente, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.

Colocada essa questão ao TJUE, foi em 10.07.2014 proferido Acórdão declarando seguinte:

«O artigo 17.º n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva 77/3881CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a inclui no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte

das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão de reenvio verificar».

Assente que o art.º 17º, n.º 5, 3.º parágrafo, alínea c) da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho não se opõe a que um Estado-Membro, nas circunstâncias dos autos, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, também se me afigura que os n.ºs 2 e 3 do art. 23.º do CIVA embora reproduzindo, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada no art. 17º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva, possuem em âmbito mais limitado do que o preceito da Directiva.

Com efeito, se do n.º 2 do art. 23.º do CIVA decorre que AT poderá impor condições especiais aos contribuintes ou fazer cessar a utilização de método da afectação real, no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, o que decorre do n.º 3, alínea b) do mesmo preceito é que a A.T. pode obrigar o sujeito passivo a utilizar o método da afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, nos termos previstos no seu n.º 2, quando a aplicação do método do pro rata “conduza a distorções significativas na tributação”.

Como se salienta na sentença recorrida, não conferem essas normas “poderes para modificar a composição do numerador ou do denominador do prorata”. O que a AT pode fazer, quando a aplicação do pro rata conduzir a distorções significativas na tributação é, como atrás se referiu, obrigar o contribuinte a utilizar o método da afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, nos termos do n.º 3 do art. 23.º do CIVA.

Ora, o que resulta do probatório é que as correcções em causa, efectuadas no âmbito da acção inspectiva, se traduziram na mera subtracção do valor do capital contido nas rendas, corrigindo-se a percentagem de dedução de 69% para 25% e não na imposição á ora recorrida do método da afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados (pontos T) e U) dos factos provados).

A recorrente sustenta nas Conclusões da sua Alegação de Recurso que “na situação em apreço a AT utilizou um rácio com varáveis homogeneizadas e coerentes entre si que se traduz num coeficiente de imputação dentro do método da afectação real” (conclusão X). Porém, salvo o devido respeito e melhor entendimento, essa afirmação não encontra expressão no “mundo real” dos factos provados os quais, como se refere na sentença recorrida, se fundam na prova documental junta aos autos, mormente no relatório de inspecção e nos respectivos anexos.

Assim, não poderá deixar de se concluir que a ora recorrente, ainda que invocando a existência de distorções significativas na tributação, não actuou no caso em apreço em conformidade com os poderes que lhe são conferidos pelos n.º 5 2 e 3 do art. 23º do CIVA corrigindo, sem o necessário suporte legal, no âmbito de utilização do método pro rata, as componentes do cálculo da percentagem de dedução. E não actuou ainda em conformidade com a norma ao efectuar essa correcção visto que no caso da locação financeira o valor tributável é o valor da contrapartida, ou seja, da renda recebida ou a receber do locatário (art. 16º, n.º 2 do CIVA), não havendo que discriminar para efeitos de cálculo do pro rata entre a parte referente à amortização financeira e a parte relativa aos juros já que a norma do art. 23.º, n.º 4 do CIVA o não consente e o mesmo se dirá relativamente aos valores de alienação e abate por destruição dos bens locados.

Nesta conformidade, não afrontado o entendimento ora propugnado a decisão do Ac. do TJUE de 10.07.2014 — P. C-183/13, antes com ele se compatibilizando, sou de parecer que deverá ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se a sentença recorrida, incluindo a condenação no pagamento dos juros indemnizatórios.

De todo o modo, tendo em conta a pronúncia vertida na parte final do Ac. do TJUE de 10.07.2014 — P. C-183/13 sempre haveria que aferir da verificação, no caso, do requisito de saber se a utilização dos bens e serviços a que aí se alude foi sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira, sendo certo que o probatório da sentença não fornece quaisquer elementos a esse respeito. Não repugnará, neste contexto, a não ser acolhido o entendimento que atrás se deixou expresso, que se ordene a baixa dos autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) A impugnante realiza operações bancárias e financeiras e prestação de serviços conexos, designadamente a concessão de crédito ao consumo e a locação financeira, encontrando-se colectada no CAE n.º 64190 (cfr. fls. 135 e ss dos autos).

B) A Impugnante, para efeitos de IVA, está enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal, desenvolvendo operações relativas à Locação Financeira mobiliária [Leasing e Aluguer de Longa Duração Financeiro (doravante ALD Financeiro)] - e operações de concessão de financiamentos

de crédito para a aquisição de imóveis, automóveis e ao consumo (vulgo contratos de crédito) - (cfr. relatório de inspecção de fls. 135 e ss dos autos).

C) Em termos de volume de facturação, o Leasing e o ALD ascenderam, em 2009, ao montante de 183.781.234,73€ (cfr. relatório de inspecção de fls. 135 e ss dos autos).

D) Em relação à concessão de crédito o volume de facturação ascendeu, em 2009, ao montante de 85.450.515,02€ (cfr. relatório de inspecção de fls. 135 e ss dos autos).

E) Por força dos contratos de Leasing, a Impugnante, à solicitação e indicação do Locatário, adquiria determinado veículo a terceiro, procedendo ao pagamento integral e a pronto do mesmo, acrescido de IVA, entregando-o de imediato ao Locatário, para uso e fruição, ao abrigo e segundo os termos e condições constantes do contrato (cfr. cópias de dois contratos de Leasing a fls. 135 e ss dos autos, que se dão, para os devidos efeitos legais, por integralmente reproduzido).

F) Como contrapartida pela prestação de serviços mencionada na alínea anterior, o Locatário ficava obrigado a pagar à Impugnante uma retribuição, a qual assumia a forma de renda — cfr. cláusula n.º 2, alínea d), das condições particulares dos contratos de Leasing a fls. 135 e ss dos autos).

G) For força do contrato de ALD Financeiro, a Impugnante adquiria determinado veículo a terceiro, procedendo ao pagamento imediato do mesmo, cedendo-o depois, ao abrigo e segundo os termos e condições constantes do contrato, ao Locatário, para uso e fruição que abrangesse “a maior parte da vida útil do bem” [cfr. alínea c) do ponto 4.º da Directriz Contabilística 25] (cfr. cópia de dois contratos de ALD Financeiro a fls. 171 ss. e que se dão, para os devidos efeitos legais, por integralmente reproduzidos). H) Como contrapartida pela prestação de serviços mencionada na alínea anterior, o Locatário ficava obrigado a pagar à Impugnante uma retribuição a qual assumia a forma de renda (cfr. documentos de fls. 171 ss. dos autos).

I) Nos Contratos de Leasing, e nos contratos de ALD Financeiro, o Locatário tinha a possibilidade de, no final do contrato, adquirir o bem ao Locador, mediante o pagamento de um montante adicional (cfr. documentos de fls. 135 e ss e 171 ss. dos autos).

J) Nas situações em que não houve transmissão da propriedade - quer porque os contratos de Leasing ou de ALD Financeiro foram resolvidos por incumprimento do Locatário quer porque este, no final do contrato, não accionou a opção de compra constante dos mesmos -, os veículos foram vendidos pela Impugnante a diversas entidades (leiloeiras), tendo sido liquidado o IVA nas respectivas vendas (cfr. fls. 180 dos autos, que aqui se dá, para os devidos efeitos legais, por integralmente reproduzidas).

K) Nos casos em que os contratos foram resolvidos por ocorrência de perda total do bem, o Locatário ficava constituído na obrigação de, nos termos do contrato de Leasing e ALD Financeiro, pagar o capital em dívida (cfr. documentos de fls. 135 e ss e 171 ss. dos autos).

L) Nos casos mencionados na alínea anterior, a Impugnante emite uma factura pelo montante em dívida acrescido do respectivo IVA (cfr. 181 dos autos que se dá, para os devidos efeitos legais, por integralmente reproduzidas).

M) Nas operações de Leasing e ALD, a Impugnante liquidava IVA sobre o valor total da renda (cfr. fls. 182 e 183 dos autos e relatório de inspecção a fls. 191 e ss dos autos).

N) Na concessão de crédito para estudo, viagens ou mobiliário, e outras não sujeitas a IVA a Impugnante não liquidava IVA, sujeitando as referidas operações a Imposto do Selo, na parte relativa aos juros (cfr. fls. 183 e ss dos autos e relatório de inspecção a fls. 191 e ss dos autos).

O) Nos custos suportados na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados a jusante em operações sujeitas com ou sem direito a dedução, a Impugnante deduzia o IVA com base no método do prorata (cfr. relatório de inspecção e respectivos anexos a fls. 191 e ss dos autos).

P) Na fórmula do cálculo do prorata, a Impugnante considerava no numerador da fracção, o montante correspondente à base tributável constante das declarações periódicas de IVA, incluindo, designadamente, as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira, e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados, e no denominador adicionava ao montante determinado para o numerador o valor correspondente às operações isentas sem direito à dedução (cfr. relatório de inspecção e respectivos anexos a fls. 191 e ss dos autos).

Q) No exercício de 2009, na determinação do montante relativo às operações com direito a dedução, no valor total de 183.781.234,73€, a Impugnante incluiu as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira (no montante de 132.135.197,18€) e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados (no montante de 23.354.310,84€) - (cfr. relatório de inspecção e respectivos anexos a fls. 191 e ss dos autos).

R) No exercício de 2009, o IVA suportado nos gastos comuns ascendeu a 3.101.604,94€ (cfr. relatório de inspecção fls. 191 e 55 dos autos).

S) A Impugnante, no exercício de 2009, apurou um pro rata definitivo de 69% (cfr. relatório de inspecção fls. 191 e ss dos autos).

T) A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção externa, em sede de IVA, no âmbito da qual foram efectuadas correcções à matéria colectável, de natureza meramente aritmética resultante

de imposição legal, ao exercício de 2009, no montante de 1.364.706,17€ (cfr. relatório de inspecção de fls. 134 dos autos).

U) A correcção mencionada na alínea anterior foi efectuada na sequência de uma acção de inspecção à Impugnante, e cujos fundamentos se encontram vertidos no relatório de inspecção, ponto III.2.1., e em súmula considerou-se que a Impugnante, no cálculo da percentagem de dedução do IVA, incluiu o valor da amortização financeira e alienação/abate de bens locados o que aumentaria artificialmente a percentagem de dedução, e por conseguinte, subtraiu-se o valor do capital contido nas rendas, corrigindo-se a percentagem de dedução de 69% para 25% (cfr. relatório de inspecção tributária a fls. 191 e ss dos autos, cujo teor aqui se dá como integralmente reproduzido para todos efeitos legais).

V) Na sequência das correcções efectuadas, foram emitidas as seguintes liquidações, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou a 30/09/2011 (cfr. documento de fls. 128 e 129 dos autos):

Liq. Adic. n.º	Natureza	Ano	Período	Montante
11108821	IVA	2009	12	1.364.706,17€
11108822	JC	2009	12	74.329,75€

W) Em 29/09/2011, a Impugnante procedeu ao pagamento das quantias mencionadas na alínea anterior (cfr. documentos de fls. 128 e 129 dos autos).

X) A Impugnação foi apresentada junto do Tribunal Tributário de Lisboa, via fax, em 29/12/2011 (cfr. fls. 2 dos autos).

3 – DO DIREITO

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença recorrida ao considerar que nas operações de locação financeira e ALD financeiro, nomeadamente quando estão em causa simultaneamente operações que conferem e operações que não conferem direito a deduzir (operações mistas), o IVA incide sobre o valor da contrapartida recebida ou a receber do locatário, ou seja sobre a renda, e assim, no cálculo da percentagem de dedução ou pró rata aplicável, é o valor total das operações que deve constar do numerador e ao denominador da fracção que constitui aquela percentagem, e não apenas o valor da parcela juro de que é composta a renda recebida ou a receber do locatário.

Estava em causa o procedimento preconizado pela Administração Tributária e Aduaneira ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do *pro rata* não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua actividade de locação financeira, mas apenas a parte das rendas que corresponde aos juros, procedimento esse que a sentença recorrida considerou não ter cabimento legal, quer no Código do IVA quer na legislação comunitária, designadamente a Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho que reformulou a Directiva n.º 77/338/CEE de 17 de Maio, vulgo sexta Directiva).

Considerou a decisão sindicada que não é possível a dedução do IVA suportado nas operações de locação desenvolvida pela Impugnante, pelo método da afectação real, sendo de aplicar o regime do *pro rata* previsto no art. 23.º, n.º 4 do CIVA.

Mais ponderou que, aplicando-se o regime do *pro rata* previsto no art. 23.º, n.º 4 do CIVA, então não tem um mínimo de correspondência na letra da lei o entendimento de que só o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de locação financeira deve ser considerado no cálculo da percentagem de dedução.

Entendeu, ainda, a primeira instância que o n.º 4 do art.º 23.º do CIVA determina o modo de cálculo da percentagem de dedução que resulta de uma “fracção que comporta no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução”, e o respectivo denominador é o “montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo” e que no caso em apreço a operação que dá lugar a dedução é a de locação financeira, cujo valor tributável corresponde à renda recebida ou a receber do locatário, conforme dispõe o artigo 16.º, n.º 2, alínea h) do CIVA, pelo que abrange a parcela relativa à amortização financeira ou capital, e também os juros e outros encargos.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo concluiu que de modo algum se poderá retirar do disposto do n.º 4 do art.º 23.º do CIVA que no cálculo da *pro rata* deverá ser expurgado do montante da renda a parte respeitante à amortização do capital, julgando por isso procedente o pedido de anulação da autoliquidação de IVA deduzido pela impugnante A....., SA, ora recorrida (cf. sentença recorrida a fls. 492 e segs.).

Não conformada a Fazenda Pública vem interpor o presente recurso.

A base jurídica da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- Para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, o valor tributável consiste no valor da renda recebida ou a receber do locatário;

- Seguindo o método da afectação real, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respectivos bens será totalmente dedutível.

- Quanto ao critério a utilizar na repartição dos custos comuns, na impossibilidade de adopção de um critério mais objectivo, poderá ser utilizada a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito a dedução) para determinar ou estimar a afectação dos inputs aos dois tipos de operações;

- No entanto, no cálculo da referida proporção deverá considerar-se apenas o valor que excede o valor dos custos específicos utilizados nas operações tributadas, já que, através da aplicação do método de afectação real aqueles custos são directamente imputados e o respectivo IVA é integralmente dedutível.

- A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

- Assim o cálculo da percentagem de dedução apenas poderá ser considerado o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de leasing ou de ALD, desde que a utilização do método de afectação real não se mostre exequível.

Em suma, na tese da Fazenda Pública, o método utilizado pela impugnante, que consistia em incluir no numerador e no denominador da fração que lhe serviu para estabelecer o *pro rata* de dedução a totalidade das rendas pagas pelos clientes no âmbito dos seus contratos de locação financeira, levava a distorção significativa na tributação, uma vez que, nomeadamente, a parte das rendas que compensava a aquisição dos veículos não reflectia a parte real das despesas relativas aos bens e serviços de utilização mista susceptível de ser imputada às operações tributadas.

DECIDINDO:

A questão, nestes termos suscitada, é em tudo idêntica à que foi objecto do Acórdão do TJUE de 10.07.2014, proferido no processo C-183/13 ⁽¹⁾, na sequência de pedido de reenvio suscitado no âmbito do recurso 1017/12 deste Supremo Tribunal Administrativo. E já mereceu resposta deste STA no recente acórdão de 03/06/2015 tirado no recurso n.º 970/13-30 que seguiremos de perto por merecer a nossa concordância plena.

Assim, ao invés do que sustenta a recorrida entendemos que a doutrina que emerge daquele Acórdão do TJUE é inteiramente aplicável ao caso em apreço,

Também ali estava em causa o litígio entre a Administração Tributária e uma instituição bancária que exercia actividades de locação financeira no sector automóvel e outras actividades financeiras.

Concretamente estava em causa saber, tal como no caso subjudice, quais as situações em que a Administração tributária pode restringir a aplicação do método do *pro rata* no caso de tal método provocar distorções significativas na tributação.

Também ali a instituição bancária havia calculado o seu *pro rata* de dedução com base numa fracção que comporta, no numerador, as remunerações recebidas relativamente às operações financeiras que conferiam direito à dedução, às quais foi acrescentado o volume de negócios gerado pelas operações de locação financeira que conferiam direito à dedução, e, no denominador, as remunerações recebidas relativamente a todas as operações financeiras, às quais foi acrescentado o volume de negócios gerado por todas as operações de locação financeira.

Também ali a Fazenda Pública considerou, no que respeita às operações de locação financeira, que o facto de ter utilizado como critério a parte do volume de negócios gerada pelas operações que conferiam direito à dedução, sem excluir desse volume de negócios a parte das rendas recebidas que compensavam o custo de aquisição dos veículos, tinha tido por efeito falsear o cálculo do *pro rata* de dedução.

E também naquele caso a Fazenda Pública alegara que o litígio não tem por objecto a interpretação do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, que precisa a regra de dedução prevista no n.º 1 desse artigo, mas a possibilidade de a administração exigir que um sujeito passivo determine o alcance do seu direito à dedução segundo a afectação dos bens e dos serviços em causa, a fim de sanar uma distorção significativa na tributação.

Em face de tal litígio o acórdão do TJUE apreciou a questão prejudicial que lhe foi suscitada por este Supremo Tribunal Administrativo e que era a de saber se «num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua aceção plena, para o denominador do *pro rata*, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação».

No enquadramento jurídico da questão ponderou o Tribunal de Justiça que o Código do IVA estabelecia - artº 23º. ns. 2 e 3, que, no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, e, não obstante o disposto no número 1, poderá o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados.

De acordo com o TJUE esta norma reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada na Directiva do IVA- artº 17º, n.º5, terceiro parágrafo, alínea c) da sexta directiva - constituindo por isso a transposição, para o direito interno do Estado português do direito da EU.

A recorrida imputa esta asserção de “*conclusiva e precipitada*” e afirma que através de uma mera leitura comparativa dos citados preceitos facilmente se constata que o artº 23º, n.º 2 do CIVA não constitui mera transposição para o direito interno do artº 17º, n.º 5º, al, c) da Sexta Directiva, pelo que tal jurisprudência não tem relevância para o presente caso.

Entendemos porém que carece de razão e não faz a melhor interpretação do Acórdão do Tribunal de Justiça.

Vejam as disposições em causa:

Artº 23º, n.º 2 do CIVA dispõe que: «*Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação* (²).»

Por sua vez dispõe o artº 17º, n.º 5 da Directiva 77/388/CEE o seguinte:

5. *No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.º 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.*

Este pro rata é determinado nos termos do artigo 19º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

E no parágrafo terceiro em causa diz-se também:

«*Todavia, os Estados-membros podem:*

c) *Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;»*

Sobre a interpretação desta norma o Acórdão do Tribunal de Justiça não deixou de sublinhar na interpretação de uma disposição de direito da União, importa ter em conta não apenas os respectivos termos mas também o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada (acórdão SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, n.º 34).

E que no caso em apreço, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva dispõe que um Estado-Membro pode autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução do IVA com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços e pode prever um regime de dedução que tenha em conta a afectação especial da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços em causa.

Sendo que, na inexistência de qualquer outra indicação na Sexta Directiva quanto às regras que podem ser utilizadas nesta situação, incumbe aos Estados-Membros estabelecê-las (v. parágrafos 21 a 24 do Acórdão).

Sublinha-se ainda que, por um lado, como decorre claramente da redacção dos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, esta última disposição remete unicamente para o *pro rata* de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, desta directiva e, assim, apenas fixa uma regra de cálculo específica para o caso visado neste artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo.

E que, por outro lado, embora o segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva preveja que essa regra de cálculo se aplica a todos os bens e serviços de utilização mista adquiridos por um sujeito passivo, o terceiro parágrafo desse artigo 17.º, n.º 5, que também inclui a disposição que figura na alínea c), começa com a conjunção adversativa «*todavia*», que implica a existência de derrogações à referida regra (acórdão , EU:C:2008:750, n.º 23). - parágrafos 25 e 26.

Ora, nesta perspectiva a norma do artº 23º n.º 2 do CIVA, ao permitir que Administração tributária imponha condições especiais no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada na Directiva do IVA- artº 17º, n.º5, **terceiro parágrafo, alínea c)** da sexta directiva, quando ali se estabelece que, «*todavia, os Estados-membros podem: autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou parte dos bens ou serviços*».

O Acórdão do TJUE sublinha ainda que, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal, as modalidades do cálculo da dedução de IVA, devem reflectir, objectivamente, a parte real das despesas efectuadas com a aquisição de bens e serviços de utilização mista.

E que, para este efeito, a Sexta Directiva não se opõe a que os Estados-membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios (v., neste sentido, acórdão , EU:C:2012:689, n.º 24). - ponto 32 do Acórdão

A este propósito, o TJUE considera - ponto 33 do Acórdão - que, embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos, entendendo, contudo, que tal juízo incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio com referência ao caso no processo principal.

E conclui que, nestas condições, o cálculo do direito à dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um *pro rata* de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método aplicado pela Fazenda Pública, baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas actividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o sector automóvel - ponto 34.

Assim, conclui o Tribunal de Justiça, respondendo à questão prejudicial suscitada, que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar ⁽³⁾.

Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, cuja doutrina é inteiramente aplicável ao caso em apreço, por serem idênticos os pressupostos de facto e de direito, forçoso é concluir que, por um lado se torna desnecessário o reenvio solicitado pela Fazenda Pública, na medida em que se trata de questão já resolvida pelo Tribunal de Justiça, e que, por outro lado, se impõe revogar a sentença recorrida pois importa apurar se nas operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos.

Neste contexto, porque que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto – verifica-se, um défice na fixação dos elementos de facto pertinentes para a discussão do aspecto jurídico da causa, que impõe a necessidade de ampliação da matéria de facto.

Em face de tudo o exposto, considerando a citada jurisprudência do TJUE e e considerando que, como supra se deixou dito,

a) a questão essencial no presente recurso é de saber se num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena, para o denominador do *pro rata*, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação;

b) que não foi considerada pela sentença recorrida a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos;

c) e que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão deste aspecto jurídico da causa, há que revogar, nesta medida, a sentença de fls. 469 a 497, e determinar a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que a sentença seja substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

4- DECISÃO:

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente o recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida, que deve ser substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito nos termos acima apontados.

Custas pela recorrida que contra-alegou neste Supremo Tribunal Administrativo.

Lisboa, 17 de Junho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

⁽¹⁾ Publicado no site <http://eur-lex.europa.eu/>.

⁽²⁾ Sublinhado nosso.

⁽³⁾ Também neste sentido, e na sequência desta jurisprudência do TJUE, cf. os Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Março de 2015, recursos n.ºs 1017/12 e 81/13 e de 29 de Outubro de 2014, recurso n.º 1075/13, todos in www.dgsi.pt.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

*Taxa de águas residuais, de resíduos sólidos e de recursos hídricos-saneamento.
Reclamação prévia necessária. Caducidade do direito de acção.*

Sumário:

- I — *O regime especial do artigo 16.º do RGTAL, aprovado pela Lei n.º 56-E/2006, de 29 de Dezembro, não foi revogado pelo artigo 56.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (Lei da Finanças Locais), motivo por que o prazo para deduzir impugnação judicial na sequência do indeferimento da prévia e necessária reclamação contra a liquidação de taxa municipal é o fixado naquele artigo, ou seja, 60 dias, presumindo-se o indeferimento, para efeitos de impugnação judicial, se a reclamação não for decidida em 60 dias.*
- II — *Não obstante a Lei n.º 2/2007 ter eliminado a expressão «tarifas» como receitas das autarquias, que a doutrina e a jurisprudência qualificavam como taxas, a expressão «preços» constante do seu artigo 16.º, n.º 3, reportada a abastecimento público de água e saneamento de águas residuais, mantém o mesmo sentido e alcance das mencionadas «tarifas».*

Processo n.º 45/14-30.

Recorrente: A..., SA.

Recorrido: Município de Albufeira.

Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 534/12.4BÉLLE:

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Impugnante ou Recorrente) recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, considerando verificada a excepção da caducidade do direito de acção, absolveu o Município de Albufeira (a seguir Recorrido) do pedido na impugnação judicial que aquela sociedade deduziu contra a liquidação de taxas de águas residuais, de resíduos sólidos e de recursos hídricos-saneamento que lhe foi efectuada pelo Município, na sequência da formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra o mesmo acto tributário.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾:

«1. A sentença recda. parte do pressuposto de ser aplicável ao caso em apreço o regime da Lei n.º 53-E/2006, designadamente o seu art. 16.º, por considerar estar em causa «a impugnação da liquidação de taxas referentes a saneamento, emitidas pela Câmara Municipal de Albufeira».

2. A sentença reclamada desconsidera a coexistência de duas normas aparentemente contraditórias, isto é, desconsidera que, apesar de no Regulamento das Taxas Locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, se prever, no art. 16.º, um prazo de 60 dias para a impugnação judicial do acto de liquidação de «taxas para as autarquias locais», já na Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, se concede um prazo de 90 dias para o mesmo fim, isto é, para a impugnação judicial de actos de liquidação de

«taxas, encargos de mais-valias e demais receitas de natureza tributária», pelo que, no presente caso, importava determinar qual das duas leis se deve aplicar.

3. Sendo a Lei n.º 2/2007 posterior à Lei n.º 53-E/2006, poderá entender-se que o art. 56.º da Lei n.º 2/2007 revogou o art. 16.º da Lei 53-E/2006, até por o primeiro ter um âmbito mais amplo que o segundo e nele serem expressamente referidas as taxas como um dos tributos passíveis de impugnação judicial nos termos do CPPT, o que significaria que, prevalecendo o prazo de 90 dias previsto no aludido art. 56.º sobre o prazo de 60 dias previsto no art. 16.º do RTL, a presente impugnação judicial foi apresentada tempestivamente, improcedendo, por isso, a excepção de caducidade do direito à acção da ora reclamante.

4. Porém, ainda que assim não se entenda, o que apenas como hipótese se refere, sem conceder, e se considere que o art. 16.º da Lei n.º 53-E/2006 integra norma especial relativamente ao art. 56.º da Lei das Finanças Locais, a supra mencionada conclusão de improcedência da excepção de caducidade não seria afectada, uma vez que a primeira das mencionadas leis apenas tem por objecto taxas das autarquias locais e não outro tipo de receitas das autarquias, pelo que o regime previsto na Lei n.º 53-E/2006, e, em particular, as normas contidas no seu art. 16.º, apenas são aplicáveis quando se estiver em presença de uma taxa das autarquias locais, isto é, quando se estiver em presença de uma receita reconduzível ao conceito previsto no art. 3.º do RTL e explicitado no art. 6.º do mesmo diploma.

5. Não obstante o Município, ora reclamado, qualificar de forma muito confusa e contraditória o facto gerador da liquidação ora em apreço, a verdade é que é indubitável que a quantia que pede se deve ou à prestação de serviços de abastecimento público de água, ou à prestação de serviços de saneamento de águas residuais e gestão de resíduos sólidos.

6. A correcta interpretação e aplicação do preceituado na Lei n.º 53-E/2006, maxime os seus arts. 1.º, 3.º e 6.º, e na Lei n.º 2/2007, maxime os seus arts. 10.º, 15.º e 16.º, deve levar à conclusão de que a contrapartida devida pelos referidos serviços se deve qualificar como preço ou tarifa e não como taxa.

7. E assim sendo, não pode deixar de se concluir que ao caso dos autos é aplicável o regime de garantia dos particulares previsto na Lei das Finanças Locais e não o previsto na Lei n.º 53-E/2006, do que decorre que a presente impugnação foi apresentada tempestivamente, nos termos do preceituado no art. 56.º da Lei n.º 2/2007, conjugado com o preceituado no art. 102.º do CPPT, pelo que improcede a excepção de caducidade deduzida.

Termos em que, com o duto suprimento de V. Excelências a quanto alegado, deve ser dado provimento ao presente recurso, com as demais consequências legais».

1.3 O Município de Albufeira apresentou contra-alegações, pugnando pela manutenção da sentença.

1.4 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida, se bem que com fundamentos não coincidentes na íntegra. Isto com a seguinte fundamentação:

«1. O termo preços utilizado no art. 16.º da Lei das Finanças Locais (aprovada pela Lei n.º 2/2007, 15 Janeiro), correspondente à contrapartida remuneratória da actividade de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de abastecimento público de água, saneamento de águas residuais e gestão de resíduos sólidos a cobrar pelos municípios, equivale ao conceito de tarifa usado nas anteriores Leis de Finanças Locais, a que a doutrina e a jurisprudência reconheciam a natureza de taxas (acórdão STA Pleno SCT 10 Abril 2013 processo n.º 15/12; na doutrina Sérgio Vasques Manual de Direito Fiscal Almedina 2012 p. 208).

2. O indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada perante o órgão que efectuou a liquidação das taxas para a autarquia local verifica-se no prazo de 60 dias, contado a partir da data da apresentação da petição e não a partir da data em que o sujeito passivo se pronunciou no exercício do direito de audiência (art. 16.º n.º 3 Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 56-E/2006, 29 Dezembro RGTAL)

Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal fiscal da área do município, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento (art. 16.º n.º 4 RGTAL). Este regime especial prevalece sobre o regime constante do art. 56.º n.º 1 Lei n.º 2/2007, 15 Janeiro, Lei das Finanças Locais (LAL) e do art. 57.º n.ºs 1 e 5 LGT, diplomas de aplicação subsidiária (art. 2.º als. a) e b) LAL).

3. No caso concreto a petição apresentada em 3 Setembro 2012 é intempestiva, em consequência de:

a) apresentação da reclamação graciosa em 31 Outubro 2011 (probatório alínea B);

b) formação da presunção de indeferimento tácito em 30 Dezembro 2011 (art. 16.º n.º 3 RGTAL)».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez errado julgamento ao considerar caducado o direito de impugnar, o que, como procuraremos demonstrar, impõe que se estabeleça se esse prazo é o de 60 dias, previsto no art. 16.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, ou o de 90 dias estabelecido

no art. 102.º do CPPT, aplicável *ex vi* do n.º 1 do art. 56.º da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, o passa por indagar da natureza da prestação exigida pelo Município de Albufeira à Impugnante: preço ou taxa?

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«[...] *para apreciação da excepção invocada* [caducidade do direito de acção], *desde já se consideram provados os seguintes factos:*

A) *A Impugnante foi notificada, após auto de vistoria, do ofício com a referência S-CMA/2011/13025 Águas, de 04/10/2011 para “proceder ao pagamento da importância de € 8.982,20” (cfr. fls. 19 a 29 dos autos);*

B) *Em 31/10/2011, a Impugnante apresentou reclamação (cfr. fls. 30 a 34 dos autos);*

C) *Em 23/11/2011, a reclamação apresentada obteve o seguinte despacho:*

“(…) Reitere-se o conteúdo da última comunicação sobre este assunto efectuada ao requerente” (cfr. fls. 35 dos autos);

D) *Em 30/11/2011 foi enviado, pelo Município de Albufeira, à Impugnante, o ofício com a referência S-CMA/2011/15444 Águas a informá-la do despacho referido na alínea anterior (cfr. fls. 35 dos autos);*

E) *Em 19/12/2011 foi enviada pela Impugnante ao Município de Albufeira um requerimento onde consta o seguinte: “Nestes termos, e em face das omissões supra-relevadas, requer-se a V. Exa., nos termos e para os sujeitos do preceituado no art. 37.º n.ºs 1 e 2 do CPPT, se digne ordenar a notificação dos requisitos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha” (cfr. fls. 41 e 42 dos autos);*

F) *Em 20/02/2012 foi recebido pela Impugnante ofício com a referência S-CMA/2012/1747 Águas junto com a informação dos serviços técnicos da Divisão de Águas e Saneamento e onde se refere “(…) é concedido ao requerente um prazo de 10 dias para, querendo, por escrito, dizer o que se lhe oferecer sobre o assunto, findo o qual procederemos à emissão da respectiva factura.” (cfr. fls. 44 dos autos);*

G) *Em 07/03/2012, foi recepcionado pela Câmara Municipal de Albufeira, o requerimento apresentado pela Impugnante de resposta ao ofício identificado na alínea anterior e onde se refere “(…) Termos em que, face às ilegalidades enunciadas, se requer seja deferida a reclamação oportunamente apresentada, com a consequente anulação da liquidação ora notificada (...)” (cfr. fls. 56 a 64 dos autos);*

H) *Em 04/04/2012 foi emitida a factura n.º 132236/2012 no valor de € 8.975,37 (cfr. fls. 18 dos autos);*

I) *Em 24/05/2012 é emitida “certidão de dívida” pelo Município de Albufeira em nome da Impugnante (cfr. fls. 67 dos autos);*

J) *Em 04/06/2012 é enviado “aviso/citação” à Impugnante (cfr. fls. 65 dos autos);*

K) *Em 03/09/2012 a Impugnante apresenta a p.i. de Impugnação (cfr. fls. 2 dos autos)».*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade denominada “A....., S.A.”, na sequência da formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra o acto de liquidação pelo Município de Albufeira da prestação devida pelo «*fornecimento de água e taxas de saneamento*», impugnou judicialmente esse acto no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé.

A Juíza desse Tribunal, considerou que, apesar de a ora Recorrente ter apresentado reclamação graciosa junto do Município de Albufeira em 31 de Outubro de 2011, o prazo para a decisão se conta apenas da apresentação do articulado por que exerceu o direito de audiência prévia – em 7 de Março de 2012 –, motivo por que o indeferimento tácito formou-se em 7 de Maio de 2012, nos termos do art. 16.º, n.º 3, do RGTAL, data a partir da qual se deve contar o prazo de impugnação, que é de 60 dias, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo; tendo-se esse prazo iniciado em 8 de Maio de 2012, terminaria no dia 7 de Julho do mesmo ano que, por ser sábado, levou à transferência do termo do prazo para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, 9 de Julho de 2012.

Assim, porque a petição inicial foi apresentada em 3 de Setembro de 2012, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé concluiu pela caducidade do direito de acção, a determinar a absolvição do Município do pedido.

A Impugnante insurge-se contra esse entendimento e recorre da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo com o fundamento de que o prazo para a impugnação judicial é, não o de 60 dias, previsto no art. 16.º do RGTAL, mas o de 90 dias, previsto no art. 102.º do CPPT, por força do art. 56.º da Lei das Finanças Locais, devendo considerar-se que esta última norma revogou o dito art. 16.º do RGTAL ou, quando assim não se entenda (o que não concede), que este artigo «*apenas tem por objecto taxas das autarquias locais e não outro tipo de receitas*», motivo por que não logra aplicação à situação *sub judice*, na qual – pese embora considerar que o Município de Albufeira qualifica

«*de forma muito confusa e contraditória o facto gerador da liquidação*» – está em causa um preço ou tarifa e não uma taxa.

Por seu turno, o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, discordando da Recorrente quanto à qualificação da prestação em causa, que entende ser uma taxa, discorda da sentença quanto ao momento em que nesta se situou o *dies a quo* do prazo para a formação do indeferimento tácito, pois enquanto a sentença considerou ser o dia em que o sujeito passivo se pronunciou no exercício do direito de audiência prévia, o Procurador-Geral Adjunto considera ser o dia em quem foi apresentada a petição inicial de reclamação. Note-se que, também nesta perspectiva, é de considerar caducado o direito de impugnar.

Assim, sendo a questão a apreciar e decidir, como deixámos dito em 1.6, a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando julgou caducado o direito de acção, para dirimi-la impõe-se determinar *i)* se o art. 56.º da Lei n.º 2/2007 (Lei das Finanças Locais), de 15 de Janeiro, revogou o art. 16.º do RGTAL, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro e, ainda que não o tenha revogado, se *ii)* a natureza da prestação em causa a exime da aplicação desta última norma legal.

2.2.2 DA CONJUGAÇÃO DO art. 16.º DO RGTAL COM O art. 56.º DA LEI DAS FINANÇAS LOCAIS, APROVADA PELA LEI n.º 2/2007, DE 15 DE JANEIRO

O RGTAL, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007, dispõe no seu art. 16.º, sob a epígrafe «*Garantias*», o seguinte:

«1- *Os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação.*

2- *A reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação.*

3- *A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias.*

4- *Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.*

5- *A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do presente artigo.*

Donde resulta que a impugnação judicial do acto de liquidação de taxa municipal tem de ser precedida de reclamação, sendo que o prazo de 60 dias para deduzir a impugnação judicial se conta do indeferimento, tácito ou expresso, dessa prévia e necessária reclamação.

Por outro lado, em ordem a estabelecer o *dies a quo* do prazo da impugnação judicial no caso de indeferimento tácito, presume-se que este ocorre se a reclamação não for decidida no prazo de 60 dias.

Trata-se de norma especial, que prevalece quer sobre a norma geral contida no art. 102.º do CPPT – em cujo n.º 4 o legislador teve o cuidado de deixar expresso: «*O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias*» – quer sobre o regime do art. 57.º, da Lei Geral Tributária (LGT), cujos n.ºs 1 e 5 dispõem:

«1- *O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios.*

[...]

5- *Sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.*».

É certo que, em 1 de Janeiro de 2007, entrou em vigor a Lei n.º 2/2007 ⁽²⁾, que aprovou a Lei das Finanças Locais, e que, como alega a Recorrente, no n.º 1 do seu art. 56.º, artigo que tem como epígrafe «*Garantias tributárias*», estabelece: «*A reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação das taxas, encargos de mais-valias e demais receitas de natureza tributária aplicam-se as normas do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com as necessárias adaptações*».

Ora, nos termos do art. 102.º do CPPT, na versão aplicável – que é a original – o prazo de impugnação judicial era de 90 dias ⁽³⁾ contados, designadamente, do «*Formação da presunção de indeferimento tácito*» [(n.º 1, alínea d)].

Sustenta a Recorrente que o citado art. 56.º da Lei das Finanças Locais revogou o art. 16.º do RGTAL e, por isso, que o prazo para a impugnação judicial, a contar da formação do indeferimento tácito da reclamação, era, não de 60 dias, como considerou a Juíza do Tribunal *a quo*, mas de 90 dias. Argumenta que a Lei n.º 2/2007 é ulterior à Lei n.º 53-E/2006, que o art. 56.º daquela Lei tem um âmbito mais amplo que o art. 16.º desta e que naquele artigo são «*expressamente referidas as taxas como um dos tributos passíveis de impugnação judicial nos termos do CPPT*». Daí retira a Recorrente a tempestividade da impugnação judicial, a justificar a revogação da sentença recorrida.

Salvo o devido respeito, não concordamos. Na verdade, como bem salienta o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, o regime fixado pelo n.º 4 do art. 16.º do RGTAL, deve ter-se como especial relativamente ao constante do art. 56.º, n.º 1, da Lei das Finanças Locais,

sendo até que esta última está prevista como legislação subsidiária daquela [cfr. art. 2.º, alínea a), do RGTAL].

Ora, como é sabido, «[a] lei geral não derroga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador» [cfr. art. 7.º, n.º 3, Código Civil (CC)].

Podemos, pois, dar como assente que o art. 16.º do RGTAL não foi revogado pelo art. 56.º da Lei n.º 2/2007. O que nos leva à conclusão de que o prazo para deduzir impugnação judicial na sequência do indeferimento da prévia e necessária reclamação contra a liquidação de taxa municipal é o fixado naquele artigo, ou seja, 60 dias. Ainda de acordo com o mesmo artigo, presume-se o indeferimento, para efeitos de impugnação judicial, se a reclamação não for decidida no prazo de 60 dias.

2.2.3 DA NATUREZA DA PRESTAÇÃO EM CAUSA

A Recorrente suscita também a questão da natureza da prestação que lhe foi exigida pelo Município de Albufeira.

Como vimos, enquanto a sentença considerou estarmos perante uma taxa, a Recorrente sustenta que se trata de uma receita da autarquia de uma outra natureza, qual seja a de preço ou tarifa, sendo com esse argumento que, em segunda linha, pretende afastar a aplicabilidade do predito art. 16.º do RGTAL e sustentar a aplicabilidade do também já referido art. 56.º da Lei n.º 2/2007, conjugado com o art. 102.º do CPPT.

Também aqui, salvo o devido respeito, não podemos concordar. A questão não é nova e este Supremo Tribunal Administrativo já lhe deu resposta, designadamente através do acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de Abril de 2013, proferido no processo n.º 15/12 (4), no qual, com aprofundado tratamento doutrinal e jurisprudencial, que aqui acolhemos e para o qual remetemos, se concluiu que o termo *preços* utilizado no art. 16.º da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, correspondente à contrapartida remuneratória da actividade de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de abastecimento público de água, saneamento de águas residuais e gestão de resíduos sólidos a cobrar pelos municípios, equivale ao conceito de tarifa usado nas anteriores Leis de Finanças Locais, a que a doutrina e a jurisprudência reconheciam a natureza de taxas.

Permitimo-nos reproduzir o excerto mais significativo da fundamentação aí expandida:

«[...] importa, por isso, reflectir um pouco sobre a natureza das tarifas e dos preços previstos nas normas citadas.

[...] No Acórdão deste STA, de 30.05.2001 - Processo n.º 026109 - AP DR 8.08.2003 - pág. 1588 e segs., relativo a dívida por fornecimento de água, e no âmbito de vigência da Lei n.º 42/98, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Logo na alínea d) do seu art. 16.º da Lei n.º 42/98 estatui que, entre outras, constituem receitas dos municípios “o produto da cobrança de taxas, tarifas e preços resultantes da prestação de serviços pelo município”.

E no art. 20.º, n.º 1 a mesma lei esclarece relativamente a quais actividades é que os municípios podem cobrar as tarifas e preços, prescrevendo:

“1- As tarifas e preços a cobrar pelos municípios respeitam, designadamente, às actividades de exploração de sistemas públicos de:

- a) Distribuição de água;
- b) Drenagem de águas residuais;
- c) Recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos;
- d) Transportes colectivos de pessoas e mercadorias;
- e) Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão”.

Quer isto dizer que, da óptica da lei, os municípios tanto poderão optar pela instituição de tarifas como pela de preços pela utilização por banda dos interessados dos bens propiciados pelo município através das actividades de exploração dos sistemas públicos que identifica, entre elas se contando a da distribuição de água em cuja categoria se insere a receita exequenda.

Estamos aqui perante o fornecimento de bens por parte dos municípios que visam satisfazer essencialmente necessidades privadas, mas porque, segundo a concepção política dominante na sociedade se entende que esses bens deverão ser propiciados segundo uma lógica independente do mercado, “fundando-se em razões distintas, como a justa distribuição dos encargos públicos, ou em considerações de ordem política, como a de facilitar ou dificultar o acesso a certos bens ou serviços”, o legislador confere a possibilidade aos municípios de subtraírem a fixação das contraprestações pela utilização desses serviços ou bens à lógica ou às regras do mercado e submeterem-nas a critérios diferentes, fixando-as autoritariamente, se bem que, – e aqui apela-se a um elemento comum na formação do preço na lógica do mercado –, não “devam, em princípio, ser inferiores aos custos directos e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”, segundo se manda no n.º 3 daquele art. 20.º da Lei n.º 42/98.

Mas isso não impede que os municípios não possam fornecer esses bens segundo o regime de preços de mercado, assente essencialmente na regra da oferta e da procura, traduzida juridicamente

num acordo de vontades e que dá origem a uma obrigação voluntária em vez de uma obrigação autoritária ou de fonte legal, como ali acontece, e ainda que esses preços não possam ser sujeitos a condicionamentos na sua determinação (preços tabelados, preços condicionados à demonstração dos elementos da sua formação, preços públicos e preços políticos).

Se a receita corresponde a um preço autoritariamente estabelecido pela utilização individual dos referidos bens que atenta aquela concepção são bens semipúblicos – tendo a sua contrapartida numa actividade dos municípios (do Estado ou de outros entes públicos) especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento estamos perante uma tarifa; de contrário, estamos perante um preço.

Mas tarifa, aqui equivale-se totalmente, na perspectiva da sua natureza, a taxa, correspondendo a denominação apenas a um simples nomen especificamente atribuído pelo legislador das finanças locais quando ela respeita à utilização de certos bens semipúblicos – precisamente os indicados no n.º 1 do art. 20.º da citada Lei n.º 42/98 e com correspondência em preceitos similares das leis anteriores”.

Isto porque, tal como se salienta no mesmo aresto e o Tribunal Constitucional também afirmou nos seus acórdãos n.ºs 1139/96 (D.R., II Série, de 10/02/1997) e 76/88 (D.R., II Série, de 21/04/1988), “uma tarifa, no campo das finanças locais, se não delinea como uma figura em absoluto nova, ou seja, como uma espécie de tertium genus entre taxa e imposto”, apresentando-se de «de facto, e sob todos os aspectos», como uma simples taxa, embora taxa sui generis «cuja especial configuração lhe advém apenas da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada”, sendo que a «tarifa, se ao nível da lei ordinária pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, pelo que, nesta óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais».

Deste modo entendia-se que a tarifa pelo fornecimento de água cabia, como taxa sui generis, na previsão do n.º 4 do citado art. 30.º da Lei n.º 42/98, onde se atribui a competência para a sua cobrança coerciva aos próprios órgãos executivos dos municípios que sejam delas credoras, salvo os de Lisboa e Porto.

[...] Em jurisprudência, quer anterior (v., entre outros, os acórdãos de 15.06.2000 – Processo n.º 024153 e de 09.10.1996 - Processo n.º 019322 - Apêndice ao DR, de 28.12.1998, págs. 2759 e segs.), quer posterior (v., entre outros, os acórdãos de 22.05.2002 - Processo n.º 026472 e de 31.03.2004 - Processo n.º 01921/03), este Supremo Tribunal reafirmou o mesmo entendimento de que a tarifa não constitui um tertium genus entre o imposto e a taxa, não tendo verdadeira autonomia conceitual, caracterizando-se, afinal, por não dever ser inferior ao preço do serviço prestado.

[...] Casalta Nabais, por sua vez, reportando-se ao conceito de tarifas, diz-nos o seguinte (Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 6, 1997, págs. 48 e segs.):

“...no concernente às tarifas, é de referir que elas integram um conceito polissémico, relativamente ao qual é possível detectar, pelo menos, quatro sentidos, que podemos designar por sentido normativo, sentido financeiro, sentido tributário e sentido fiscal (ou melhor, aduaneiro).

...Em sentido financeiro, por seu turno, as tarifas significam, ou podem significar, duas coisas. Uma vez, referem-se elas aos quadros donde constam, de um lado, as unidades de consumo e, de outro, os respectivos preços: se em tais quadros figura apenas uma unidade de consumo por cada quadro, temos tarifas unitárias; se neles figuram mais do que uma unidade de consumo, então temos tarifas múltiplas. Nesta versão, as tarifas constituem quadros de unidades de consumo dos serviços públicos e dos correspondentes preços, ou seja, tabelas ou listas de preços. A maioria das vezes, porém, as tarifas em sentido financeiro referem-se, não aos mencionados quadros, listas ou tabelas, mas aos preços dos serviços públicos prestados pelas administrações públicas ou pelos concessionários, sejam os mesmos preços públicos ou privados, ou seja, trate-se de tarifas públicas ou privadas.

Neste caso, as tarifas reconduzem-se aos preços dos serviços públicos, relativamente aos quais se põe o problema de saber qual o exacto âmbito dessa figura financeira, ou seja, se abarcam todos e quaisquer preços dos serviços públicos, sejam estes voluntariamente estabelecidos ou autoritariamente fixados, se dizem respeito apenas aos preços voluntariamente estabelecidos, ou se integram somente os preços autoritariamente fixados. Enquanto na primeira hipótese as tarifas constituem uma figura complexa, pois integram, de um lado, um especial tipo de taxas ou preços públicos e, de outro, os preços, na segunda temos unicamente preços, e, na terceira, deparamo-nos com uma figura tributária em sentido estrito, ou seja, com um tributo bilateral ou uma taxa.

E aqui temos as tarifas em sentido tributário, constituídas assim pelos preços dos serviços públicos autoritariamente fixados. Em nossa opinião, este devia ser o sentido reservado para as tarifas, um sentido que, como vamos ver, de algum modo está subjacente à Lei das Finanças Locais (arts. 11.º e 12.º). Neste último sentido as tarifas, como dissemos, constituem um especial tipo de taxas ou preços públicos. Um especial tipo de taxas que tem de específico o facto de não dizerem respeito a serviços públicos que sejam por essência da titularidade do Estado, uma vez que não correspondem às funções institucionais fundamentais próprias da Administração Pública nem visam, por conseguinte, a realização dos fins estaduais primários. Por isso, podem tais serviços ser objecto de oferta e procura e susceptíveis, assim, de uma avaliação em termos de mercado. Por outras palavras, trata-se de taxas equivalentes, de taxas cujo montante não deve, assim, ser inferior ao efectivo custo do correspondente serviço. Um sentido

que, acentue-se, está patente no mencionado art. 12.º da Lei das Finanças Locais, ao dispor, no n.º 1, que as tarifas respeitam às actividades de abastecimento de água, de recolha, tratamento e depósito de lixo, de ligação, conservação e tratamento de esgotos e de transportes urbanos colectivos de pessoas e de mercadorias, e ao estabelecer, no n.º 2, o princípio de que os montantes das tarifas não devem ser inferiores aos respectivos encargos provisionais de exploração e de administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento. Assim as tarifas equiparam-se, de algum modo, às redevâncias do direito francês, aos preços públicos do direito espanhol, etc.”.

Temos então que, segundo este autor, as tarifas não passam de taxas que revestem as seguintes particularidades:

a) não dizem respeito a serviços públicos que sejam por essência da titularidade do Estado, uma vez que não correspondem às funções institucionais fundamentais próprias da Administração Pública nem visam, por conseguinte, a realização dos fins estaduais primários;

b) por outro lado, podendo tais serviços ser objecto de oferta e procura e susceptíveis, assim, de uma avaliação em termos de mercado, o seu montante não deve, em princípio, ser inferior ao efectivo custo do correspondente serviço.

(Sobre esta questão v. também António Malheiro de Magalhães – *O Regime Jurídico dos Preços Municipais*, Almedina 2012 que aqui seguiremos de perto e, entre outros, Teixeira Ribeiro -*Noção Jurídica de Taxa - R.L.J.*, ano 117.º, n.º 3727, págs., 292/293 e *Lições de Finanças Públicas*, 2.ª edição, págs. 206, Sousa Franco, *Direito Financeiro e Finanças Públicas* e Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, págs. 54 e 55)

[...] Acontece, porém, que, como acima se referiu, a nova Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, deixou de considerar as tarifas entre as receitas dos municípios (ao contrário do que sucedia nas Leis n.ºs 1/87, de 6 de Janeiro – art. 4.º e 42/98, de 6 de Agosto – art. 16.º), limitando-se a referir apenas no art. 10.º, alínea c) “cobrança de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município, de acordo com o disposto nos artigos 15.º e 16.º”.

Se a isto acrescentarmos que o art. 16.º, n.º 3, refere que os preços e demais instrumentos de remuneração a cobrar pelos municípios respeitam, designadamente, às actividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de abastecimento público de água e que os preços devem obedecer a regulamento tarifário a aprovar, parece que seríamos levados a concluir no sentido de que tais preços deixaram de ser considerados taxas, ficando, por isso, a cobrança das respectivas dívidas sujeita ao foro comum.

Será assim?

[...] Acompanhando António Malheiro de Magalhães, *Ob. citada*, diremos que os agora designados “preços” cobrados por serviços prestados e bens fornecidos pelos Municípios não perdem o sentido e o alcance que anteriormente lhes eram assacados pela doutrina e pela jurisprudência em face da Lei das Finanças Locais aprovada pela lei n.º 42/98, já que mantêm a mesma natureza das “tarifas e preços” a que se referia o art. 20.º daquele diploma.

Com efeito, apesar da supressão do termo “tarifa”, quer as taxas quer os preços agora previstos como receitas municipais nos arts. 15.º e 16.º, respectivamente, da Lei n.º 2/2007, continuam a integrar o conceito de “taxa lato sensu” porque autoritariamente fixados pela prestação de bens semi-públicos, integrando-se, por isso, no conceito dado pelo art. 4.º da LGT.

Aliás, já Marcello Caetano - *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, págs. 1067 a 1084 ensinava que de acordo com o critério do objecto os serviços públicos se classificavam como serviços públicos económicos, sociais ou de segurança social e culturais, sendo serviços públicos económicos aqueles que visam a satisfação das necessidades colectivas de carácter económico produzindo bens materiais, facilitando a circulação das pessoas, das coisas ou das ideias ou fornecendo bens para consumo, incluindo no primeiro grupo, nomeadamente, os serviços de produção e distribuição de água.

E acrescentava ainda que podendo alguns desses serviços ser gratuitos ou onerosos, o pagamento de um preço pelos serviços prestados a título oneroso por pessoas colectivas de direito público revestia a natureza de taxa, nessa qualidade ficando sujeito ao regime da cobrança das receitas fiscais.

E justificava ainda a fixação autoritária de tais “preços” porque os mesmos não podiam ser adaptados pelo empresário no decurso da exploração às vicissitudes da procura, às conveniências da oferta ou aos encargos imprevisto, tal como pode suceder com os preços do mercado.

E não se diga que, no caso concreto, estamos em face de um contrato entre consumidor e prestador do serviço [...] pois que isso não é suficiente para afastar o conceito de taxa.

Na verdade, a autonomia da vontade negocial da entidade gestora e do consumidor final nada ou pouco interfere na denominação do respectivo conteúdo e grau de vinculação da relação contraída, pelo que a respectiva contrapartida reveste natureza coactiva (Aliás, o art. 69.º do DL n.º 194/2009, de 24 de Agosto, constitui um bom exemplo da inexistência da autonomia contratual ao impor que todos os edifícios, existentes ou a construir, com acesso ao serviço de abastecimento público de água ou de saneamento de águas residuais devem dispor de sistemas prediais de distribuição de água e

de drenagem de águas residuais devidamente licenciados, de acordo com as normas de concepção e dimensionamento em vigor, e estar ligados aos respectivos sistemas públicos, sob pena da aplicação da coima prevista no 72.º, n.º 2, alínea a)).

Conforme salienta Sérgio Vasques - *Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2011, págs. 208 e segs., ainda que as taxas sejam exigidas em virtude da prestação de bens ou serviços, dando corpo a uma relação de troca com os contribuintes, elas não deixam de possuir natureza coactiva, característica de todos os tributos públicos.*

E acrescenta o mesmo autor que dois critérios materiais relevantes para a distinção entre preços e taxas são o do regime económico em que é realizada a prestação administrativa e o da indispensabilidade que essa prestação administrativa reveste para o particular.

Assim, estaremos perante uma taxa quando, por razões de direito ou de facto, não se encontrem no mercado prestações sucedâneas daquelas que a administração realize e o particular se veja por isso verdadeiramente coagido ao seu consumo (ou, por outras palavras, quando o aproveitamento da prestação administrativa se revela imprescindível para a sobrevivência condigna do particular, atentos os padrões sociais de cada momento e da cada lugar); já, pelo contrário, estaremos perante preço se o particular dispuser de liberdade de escolha entre prestações asseguradas pelo sector público e pelo sector privado (isto quando a administração realize essas prestações em condições de concorrência), ou por outras palavras também, quando o particular possa prescindir da prestação administrativa sem sacrifício relevante para a sua qualidade de vida.

Ora, não restam dúvidas, no caso que nos ocupa, quanto à indispensabilidade do serviço de abastecimento de água, tendo aliás, a Assembleia Geral da ONU reconhecido como direito fundamental do cidadão o abastecimento de água potável e o saneamento básico, enquanto realização do direito à saúde e a um nível de vida adequado.

Por outro lado, embora, como adiante se dirá, a gestão da água possa até ser efectuada por várias entidades (entre elas privadas, em regime de concessão), a verdade é que não existe concorrência para que os particulares possam optar por outro fornecedor.

Em face do que ficou dito concluímos então no sentido de que, não obstante a Lei n.º 2/2007 (Lei da Finanças Locais) ter eliminado a expressão “tarifas” como receitas das autarquias, que a doutrina e a jurisprudência qualificavam como taxas, a expressão “preços” constante do seu art. 16.º, n.º 3, reportada a abastecimento público de água e saneamento de águas residuais, mantém o mesmo sentido e alcance das mencionadas “tarifas”».

Por tudo o que ficou dito, concluímos que bem andou a sentença recorrida ao considerar estarmos perante uma verdadeira taxa, motivo por que o recurso também não pode proceder com o fundamento de que a prestação em causa deve qualificar-se como preço ou tarifa.

2.2.4 DA CADUCIDADE DO DIREITO DE IMPUGNAR

Como deixámos já dito, a sentença considerou que estava caducado o direito de acção porque, tendo a ora Recorrente apresentado reclamação graciosa junto do Município de Albufeira em 31 de Outubro de 2011 e aí exercido o direito de audiência prévia em 7 de Março de 2012, o indeferimento tácito formou-se em 7 de Maio de 2012, nos termos do art. 16.º, n.º 3, do RGTAL, data a partir da qual se deve contar o prazo de impugnação, que é de 60 dias, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo; assim, tendo-se esse prazo iniciado em 8 de Maio de 2012, terminaria em 7 de Julho do mesmo ano que, por ser sábado, levou à transferência do termo do prazo para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, 9 de Julho de 2012.

Assim, porque a petição inicial foi apresentada em 3 de Setembro de 2012, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé concluiu pela caducidade do direito de acção, motivo por que absolveu o Município do pedido.

Não podemos acompanhar a sentença na parte em que considerou que o prazo do indeferimento tácito se conta da data em que foi exercido o direito de audiência. Esse prazo, a nosso ver, não pode contar-se senão da data em que foi apresentada a reclamação, como resulta do n.º 3 do art. 16.º do RGTAL.

Assim, porque a reclamação (prévia e necessária) foi apresentada em 31 de Outubro de 2011, a formação do indeferimento tácito ocorreu em 30 de Dezembro de 2011.

Contando-se desta última data o prazo para a impugnação judicial, é indubitável que quando a petição inicial da impugnação contenciosa foi apresentada – em 3 de Setembro de 2012 –, há muito estava esgotado o prazo para impugnar.

Assim, se bem que com fundamentação não inteiramente coincidente, concluímos, com a sentença recorrida, que está caducado o direito de acção, pelo que o recurso não logrará provimento.

2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O regime especial do art. 16.º do RGTAL, aprovado pela Lei n.º 56-E/2006, de 29 de Dezembro, não foi revogado pelo art. 56.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (Lei da Finanças Locais), motivo por que o prazo para deduzir impugnação judicial na sequência do indeferimento da prévia e

necessária reclamação contra a liquidação de taxa municipal é o fixado naquele artigo, ou seja, 60 dias, presumindo-se o indeferimento, para efeitos de impugnação judicial, se a reclamação não for decidida em 60 dias.

II - Não obstante a Lei n.º 2/2007 ter eliminado a expressão “tarifas” como receitas das autarquias, que a doutrina e a jurisprudência qualificavam como taxas, a expressão “preços” constante do seu art. 16.º, n.º 3, reportada a abastecimento público de água e saneamento de águas residuais, mantém o mesmo sentido e alcance das mencionadas “tarifas”.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida, com a presente fundamentação.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

(¹) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

(²) Lei que veio a ser revogada pela Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro.

(³) Após a entrada em vigor na nova redacção, dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013), o prazo passou a ser de três meses.

(⁴) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32420.pdf>), pp. 110 a 118, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2e3543370a405cd080257b5900343163?OpenDocument>.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Propinas. Alçada. Recurso por oposição de julgados.

Sumário:

- I — *Sendo o valor da causa inferior a um quarto da alçada dos tribunais comuns de 1.ª instância a lei só permite o recurso para este Supremo Tribunal quando as decisões em causa perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou como uma decisão de tribunal de hierarquia superior (artigo 280.º, n.º 5 do CPPT).*
- II — *Se nem a factualidade que está na base da decisão recorrida é, nos seus contornos essenciais, idêntica àquela em que assentou o Acórdão fundamento, nem está em causa a mesma questão fundamental de direito nem, para além disso, é idêntico quadro legislativo a considerar, quer no respeito à natureza das matérias, quer quanto ao conteúdo da estatuição normativa quer ainda no tange à questão temporal não se observa, no caso, oposição de julgados, pelo que o presente recurso deve ser julgado findo.*

Processo n.º 114/14-30.

Recorrente: Universidade de Coimbra.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. (*) (Este acórdão já tem as retificações feitas pelo acórdão de 09 de Setembro de 2015):

1 – RELATÓRIO

A....., com os demais sinais dos autos, veio deduzir oposição à execução fiscal n.º 0728201201140272 contra ele instaurada para cobrança de propinas relativas ao ano lectivo de 2004/2005 no montante de 1.188,32 €.

Por sentença de 07 de novembro de 2013, o TAF de Coimbra julgou procedente a presente oposição.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a universidade de Coimbra interpondo o presente recurso com as seguintes **conclusões das alegações**:

«A. Vem o presente recurso interposto pela recorrente Universidade de Coimbra da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra nos autos em epígrafe, sentença que considerou procedente a oposição à execução deduzida pelo oponente A..... considerando extinto, por prescrição, o crédito exequendo, nos termos do artigo 204º n.º 1 d) do CPPT.

B. O Tribunal a quo julgou incorrectamente a questão suscitada na oposição à execução, relativamente ao início da contagem do prazo da prescrição. Entendeu o Tribunal a quo que (...) aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos, configura uma analogia legalmente proibida. Deste modo, tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral — art.º 306.º do Código Civil — segundo o qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido (...).

C. Ao não aplicar ao caso em apreço, ainda que subsidiariamente, as regras de contagem do prazo de prescrição previstas no art.º 48.º da LGT, a decisão recorrida decidiu em sentido oposto a outra decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, em concreto no acórdão do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842. Se a decisão recorrida aplica o prazo de prescrição de oito anos, previsto no art.º 48.º da LGT, à propina reclamada pela exequente nos presentes autos, terá, por maioria de razão, que aplicar as regras de contagem do prazo previstas no mesmo normativo.

D. A aplicação das regras de contagem do prazo previsto no art.º 48.º da LGT ao caso em apreço não constitui aplicação analógica, mas, maxime, extensiva ou subsidiária.

E. Nas obrigações tributárias decorrentes de impostos periódicos, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto tributário ocorreu (nº 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12)

F. A norma do art.º 48.º da LGT aplicar-se-á em toda a sua extensão, quer quanto ao prazo quer quanto ao modo de contagem do mesmo, à propina reclamada nos presentes autos; e se assim se não entender, terá então a mesma norma que se aplicar extensiva ou subsidiariamente à dívida reclamada nos presentes autos, e não a norma do art.º 306.º do Código Civil.

G. A decisão recorrida está em manifesta oposição com a jurisprudência do Supremo Tribunal administrativo, segundo a qual, no específico campo aduaneiro, o instituto da prescrição das obrigações, à míngua de preceito legal directamente aplicável, será contemplado, subsidiariamente, pelo regime da prescrição das obrigações tributárias em geral; devendo aplicar-se, quanto à contagem do prazo da prescrição, subsidiariamente, as regras plasmadas no artº 48.º da LGT e não o regime do Código Civil (V. ac. do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842, disponível em www.dgsi.pt)

H. Deverá a decisão recorrida ser substituída por outra que considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2005 e, em sua consequência, deverá julgar-se improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

I. Deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida na parte em que considera aplicável ao caso em apreço o art.º 306.º do Código Civil para efeitos de contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda e proferir-se acórdão considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2005, ao abrigo do disposto no art.º 48.º da LGT e em consequência considere improcedente a oposição deduzida pelo oponente.»

O recorrente, A..... apresentou contra alegações com o seguinte quadro conclusivo:

«1) Não se provou que o oponente não exerceu, mesmo implicitamente, o direito potestativo de pagar as propinas em prestações;

2) Não se provou a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva do prazo de prescrição, nomeadamente a data da citação do oponente para a execução fiscal;

3) Para efeitos de prescrição, o prazo de contagem inicia-se em Dezembro de 2004 nos termos do art.º 306º Código Civil conjugado com o Regulamento da Universidade de Coimbra n.º 18/2004 (publicado no DR II série, n.º 244 de 19/04/2004);

4) O prazo prescricional de 8 anos completou-se em 01/12/2012.

5) Deverá a decisão recorrida ser mantida e, em consequência, confirmar-se a procedência da oposição deduzida pelo oponente.»

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Recorre a Universidade de Coimbra da sentença do TAF de Coimbra de 07.11.2013 que julgou procedente a Oposição deduzida por A..... e ordenou a extinção da execução fiscal.

Alega, no essencial, nas Conclusões da sua Alegação que:

- A sentença recorrida “está em manifesta oposição com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual, no específico campo aduaneiro, o instituto da prescrição das obrigações, à míngua de preceito legal directamente aplicável, será contemplado, subsidiariamente, pelo regime da prescrição das obrigações tributárias em geral; devendo aplicar-se, quanto à contagem do prazo da

prescrição, subsidiariamente, as regras plasmadas no art. 48.º da LGT e não o regime do Código Civil (V. ac do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842, (...)) — Conclusão G)

- “Deverá a decisão recorrida ser substituído por outra que considere como início da contagem do prazo da prescrição o dia 01/01/2005 e, em sua consequência, deverá julgar-se improcedente a oposição deduzida pelo oponente” — Conclusão H).

Como decorre da lei, são as Conclusões da Alegação de Recurso que definem o objecto e delimitam o âmbito do recurso, ou seja, o espaço de intervenção do tribunal ad quem, salvo quando se trate de matérias de conhecimento oficioso que possam ser decididas com base nos elementos que constem dos autos e que não se mostrem cobertas pelo caso julgado - cfr. os arts. 635.º e 639.º, ambos do CPC (correspondentes aos arts. 684.º e 685.º do CPC revogado), ex vi do art. 2.º do CPPT.

Das decisões dos tribunais de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito (art. 280.º do CPPT).

A admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que seja instaurada a acção (art. 6.º, n.º 6 do ETAF).

Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância (art. 6., n.º 2 do ETAF e art. 280.º, n.º 4 do CPPT).

Ao tempo em foi proposta a presente oposição a alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância era de € 5000 (24.º, n.º 1 da Lei n.º 3/99, de 13 de Jan., na redacção do DL n.º 303/2007, 24.8).

A sentença recorrida fixou como valor da causa o montante de € 1.032,94 que constitui valor inferior a um quarto da alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância (€ 1.250,00).

Nestas situações a lei só permite o recurso para este Supremo Tribunal quando as decisões em causa perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou como uma decisão de tribunal de hierarquia superior (art. 280.º, n.º 5 do CPPT).

Tais recursos observarão, segundo Jorge Lopes de Sousa, os requisitos globais dos recursos com fundamento em oposição de julgados (anot. ao art. 280.º, in CPPT anotado 2000, p.1085) e, salvo melhor entendimento, o seu objecto estará circunscrito à apreciação das questões de direito sobre as quais alegadamente existam decisões contraditórias.

Como é jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal, para haver oposição operante entre julgados é necessário que se verifique contradição entre a decisão recorrida e a decisão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que a decisão recorrida não esteja em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA (art. 152.º, n.º 3 do CPTA) – no caso dos processos instaurados após 01.01.2004 – cfr., a propósito o douto ac. deste Supremo Tribunal de 30.10.2013 – P. 01183/13 Tem-se por verificado o 1.º requisito enunciado se as decisões em confronto assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e esteja em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas” (cfr., por todos, o douto Ac. de 12-12-2012, proferido no processo n.º 0932/12).

A decisão que a recorrente indica como estando oposição com a decisão é o douto Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 08.03.1995, proferido no Rec. n.º 018842.

Ora, salvo melhor entendimento, nem a factualidade que está na base da decisão recorrida é, nos seus contornos essenciais, idêntica àquela em que assentou o douto Acórdão fundamento, nem está em causa a mesma questão fundamental de direito nem, para além disso, é idêntico quadro legislativo a considerar, quer no respeito à natureza das matérias, quer quanto ao conteúdo da estatuição normativa quer ainda no tange à questão temporal. Por outro lado, aspecto que não é menos relevante, não se descortina no douto Acórdão fundamento decisão expressa que esteja em oposição com o conteúdo decisório expresso da sentença recorrida, designadamente com o segmento que considera que na determinação do termo inicial do prazo da prescrição de dívida relativa a propinas é aplicável a lei geral, concretamente o disposto no art. 306.º do C. Civil, matéria que nem sequer é afluída nesse douto aresto.

Nesta conformidade, não se observando, no caso, operante oposição de julgados, sou de parecer que o presente recurso deverá ser julgado findo.»

Por despacho do relator a fls. 165 dos autos, foram as partes foram notificadas do parecer do Ministério Público, veio a recorrente, universidade de Coimbra reforçar o entendimento de que este Supremo Tribunal deve tomar conhecimento do presente recurso.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) O oponente matriculou-se no curso de licenciatura em Gestão da Universidade de Coimbra, do ano letivo de 2004/2005, no dia 29/11/2004—fls. 68 a 70.

B) Em 24/09/2012 a Universidade de Coimbra emitiu a Certidão de Dívida n.º 2012/30402, de fls. 14, que se dá por integralmente reproduzida, da qual consta que:

«(...) certifica que o aluno abaixo identificado frequentou o curso de Licenciatura em Gestão, no ano lectivo de 2003/2004 (...).

NATUREZA DA DÍVIDA Propinas do ano lectivo de 2004/2005

(...).»

C) Com base na certidão de dívida referida na alínea antecedente, foi instaurada contra o oponente a execução fiscal n.º 072820121140272, para cobrança das propinas referentes ao ano letivo de 2004/2005 — fls. 13.

D) A certidão de dívida referida em 6) supra foi objeto de retificação dela passando a constar que:

«(...) certifica que o aluno abaixo identificado frequentou o curso de Licenciatura em Gestão, no ano letivo de 2004/2005.

Natureza da dívida: Propinas do ano letivo de 2004/2005.

(...)- fls. 66.

E) A presente oposição foi apresentada em 21/12/2004, conforme carimbo apostado a fls. 5, que se dá por integralmente reproduzido (trata-se de lapso manifesto de escrita na referência/transcrição da data constante do referido carimbo a qual é 21/12/2012).

Com interesse para a decisão, não se provou que:

a) O oponente foi pessoalmente citado para a presente execução fiscal no dia 26/11/2012.

b) O oponente pagou voluntariamente a dívida exequenda no ano de 2004.

3 – DO DIREITO

A sentença recorrida do TAF de Coimbra fls.113/121, dos autos - proc. n.º 114/14-30 do STA considerou o seguinte: (destacam-se apenas os trechos da decisão com maior relevância para o presente recurso).

A....., contribuinte fiscal n.º e com os demais sinais dos autos, deduz oposição à execução fiscal n.º 0728201201140272 contra ele instaurada para cobrança de propinas devidas à Universidade de Coimbra relativas ao ano letivo de 2004/2005, com fundamento no pagamento tempestivo da dívida exequenda, prescrição da dívida exequenda e inexistência de facto tributário, conforme p.i. de fls. 5 a 7, que se dá por reproduzida, pedindo a extinção da execução.

Alega, para tanto, que pagou integral e voluntariamente a dívida exequenda, no ano de 2004, mas não encontra o correspondente documento comprovativo; a dívida encontra-se prescrita, por força do disposto no art. 317.º, alínea a) do Código Civil, segundo o qual os créditos dos estabelecimentos de ensino prescrevem no prazo de 2 anos; a Universidade não lhe prestou serviço algo, no referido ano letivo, pois o oponente nunca frequentou as aulas nem se inscreveu para frequências ou outro tipo de exames ou provas.

Recebida a oposição e notificada a Universidade de Coimbra para o efeito, apresentou esta a contestação de fls. 31 a 36 e o douto parecer de fls. 38 a 51, que também se dão aqui por reproduzidos, alegando, em síntese, que a dívida exequenda não se encontra prescrita porquanto o prazo de prescrição aplicável é o de 8 anos, previsto no art. 48.º da LGT e apenas começou a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, no caso, o facto gerador do tributo só terminou no ano de 2005; o oponente alega facto incompatível com a presunção de pagamento e se não usufruiu do serviço prestado pela Universidade tal facto apenas a ele pode ser imputado.

Em conformidade com a douda promoção de fls. 59, a Universidade de Coimbra juntou aos autos o requerimento de fls. 63 a 64, alegando existir lapso na certidão de dívida pois que a quantia exequenda respeita ao ano letivo de 2004/2005 e não de 2003/2004, como é referido na certidão de dívida inicialmente emitida, e juntou os documentos de fls. 66 a 70, dos quais consta que o oponente se inscreveu no ano de letivo de 2004/2005, no dia 29/11/2004, requerendo a sanação do lapso constante da certidão de dívida, considerando-se que nela consta que as propinas em dívida respeitam ao ano letivo de 2004/2005.

Tais documentos e requerimento foram notificados ao oponente que, através do requerimento de fls. 74, pugna pela extinção da execução uma vez que a nova certidão de dívida configura um novo título executivo que, quando muito, poderia servir para instauração de nova execução fiscal, não podendo haver retificação, conversão ou reforma do título inicial, por força do art. 137.º do CPA.

A Universidade de Coimbra respondeu referindo que não há nova certidão nem novo título executivo mas, apenas, uma retificação deste, legalmente admissível conforme se decidiu no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 23/002/2005, proferido no processo n.º 574/04.

Oficiado para juntar aos autos documento comprovativo da data da citação do oponente, o Serviço de Finanças apresentou os documentos de fls. 88 a 91. Notificados ao oponente, veio este sustentar que as propinas só se consideram efetivamente vencidas no início do ano letivo seguinte pelo que, referindo-se no ato de citação que a dívida respeita ao ano de 2004, necessariamente se reporta ao ano letivo de 2003/2004.

Os autos foram com vista à Exm. Procuradora da República que, no seu douto parecer de fls. 102/104, entendeu que a oposição deve improceder porquanto, apesar da discrepância notada na certidão de dívida de fls. 14, tudo indica tratar-se de um lapso de escrita pois que, mais abaixo, se menciona que a natureza da dívida é “propinas do ano letivo de 2004/2005”, devendo tal lapso considerar-se sanado. A dívida exequenda tem a natureza de taxa e o respetivo regime prescricional não é o previsto no código civil, mas o consagrado na LGT; aquando da ocorrência do 1.º facto interruptivo — a citação do oponente em 26.11.2012 - ainda não se mostrava completado o prazo de prescrição de 8 anos. Quanto ao mais referido pelo oponente, não se insere no fundamento da alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT pois o que vem invocado é a ilegalidade concreta da liquidação.

II. Saneamento

(...)

III. Fundamentação

1) De facto

(...)

2) De Direito

As questões a decidir neste processo, de acordo com a sua ordem de precedência lógica, respeitam à alegada inexistência de título executivo, ao alegado pagamento voluntário e tempestivo da dívida exequenda, bem como à correspondente prescrição pois, tal como bem o refere a Exm. Procuradora da República, a invocada inexistência de facto tributário (por o oponente não ter frequentado as aulas em que se inscreveu e não se ter inscrito em quaisquer exames) respeita à legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda, que apenas pode ser apreciada em processo de impugnação judicial.

a) Na sequência do requerimento apresentado pela Universidade de Coimbra no sentido de se considerar retificada a certidão de dívida inicialmente emitida em que, a determinado ponto, se mencionava que o ano letivo a que as propinas exequendas respeitam era o de 2003/2004, o oponente veio alegar que tal retificação é inadmissível, inexistindo certidão de dívida que sustente esta execução fiscal e, quando muito, a “nova” certidão apenas poderia servir para instauração de nova execução.

Não lhe assiste, porém, razão.

Em primeiro lugar porque, na certidão de dívida inicialmente emitida, na parte relativa à identificação da natureza da dívida, se mencionava que a mesma provinha de propinas do ano letivo de 2004/2005 e, na sua p.i., o oponente relevou perfeita percepção desse facto alegando que «procedeu logo voluntariamente em 2004 ao pagamento integral» e que «(...) a “dívida” de propinas, remontando a 2004 (...).» O facto de a determinado ponto da certidão constar que a dívida se reporta a propinas de 2003/2004 mais não é do que um lapso de escrita, revelado no próprio contexto da certidão e passível de sanção/correção (cfr. art. 249.º do Código Civil e 148.º do CPA).

Em segundo lugar, a menção à natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante constam daquela certidão de dívida, corretamente indicados e de forma destacada, pelo que nunca se poderia colocar a hipótese de a mesma carecer de qualquer dos seus requisitos essenciais (Art. 163.º do CPPT), única situação em que existiria nulidade insanável no processo de execução fiscal (Art. 165.º do CPPT), conquanto essa eventual falta não pudesse ser suprida por prova documental.

Ora, para além de inexistir omissão de qualquer requisito essencial da certidão de dívida em causa, que serve de título executivo à execução a que esta oposição vem dirigida, a existir tal falta sempre a mesma seria passível de sanção através de prova documental que até consta dos autos, como resulta da alínea A) supra.

Em suma, a certidão de dívida que serve de título executivo é válida, sendo de admitir a retificação que lhe foi introduzida, por legalmente admissível.

b) O pagamento da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal, previsto na alínea f) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Como se sabe, o pagamento de uma dívida, mormente proveniente de propinas, apenas pode ser provado através de documento e uma vez que o oponente “não pode juntar o correspondente recibo de liquidação pois, à data, ainda vivia com os pais e, entretanto, fruto da mudança de domicílio, não consegue localizar o correspondente recibo, não pode proceder o invocado fundamento de oposição.

b) A resposta à questão da alegada prescrição da dívida exequenda depende da natureza jurídica da “taxa de frequência” do ensino superior, designada de propina e, embora não exista controvérsia nos autos a este respeito, limitando-se o desacordo das partes ao prazo prescricional aplicável, afigura-se tal definição necessária para posterior averiguação do regime prescricional aplicável e, então, se o prazo de prescrição já se completou.

Resulta do n.º 2 do art. 4.º da LGT que as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. É esta contraprestação em que assentam as taxas e, portanto, o seu carácter sinalagmático que as distingue dos impostos e a sua fixação assenta em dois critérios fundamentais: o da cobertura dos custos e o da equivalência ou do ganho privado.

Pese embora as propinas sejam devidas pela prestação de um serviço (ensino superior) e, assim, tenham nítido carácter sinalagmático, para serem qualificáveis como “taxas”, falta à entidade prestadora/exequente o monopólio da prestação de tal serviço, que também pode ser prestado por instituições privadas, nos termos da Lei n.º 62/2007, de 10/09. Nesta medida, não se verifica o critério que, tradicionalmente, distingue a “taxa” do “preço”.

É certo que «a jurisprudência comunitária tem vindo de um modo sucessivo e coerente a sujeitar a imposto, especialmente IVA, as actividades de entidades públicas que possam originar distorções de concorrência e, nestes casos, não obstante a factualidade ao nível nacional estivesse sujeita a taxa, esta passou a ser requalificada como preço, por força da supremacia das leis e jurisprudência comunitárias sobre a legislação e jurisprudência nacionais»; porém, este critério não é de valia para a qualificação das propinas em virtude destas serem devidas por prestações de serviços isentas de IVA, de acordo com o estipulado no art.º 9, n.º 9, do CIVA.

Como resulta do art. 16., n.º 2, da Lei n.º 37/2003, de 22/08, o valor da propina é anualmente fixado em função da natureza dos cursos e da sua qualidade, com um valor mínimo de 1,3 do salário mínimo nacional, em vigor no início do ano letivo, e um valor máximo ali definido mas que nunca corresponderá ao valor do serviço prestado nem ao ganho obtido pelos estudantes e, portanto, não são fixadas por referência ao princípio da proporcionalidade. De resto, o valor das propinas não cobre, nem pretende cobrir, os custos suportados pela entidade prestadora do serviço que são, substancialmente, financiados pelo Estado pois que o ensino superior da população é encarado como um benefício para a comunidade no seu todo. Nesta medida e pese embora seja do conhecimento geral que, atualmente, Portugal é um dos 3 países onde se cobram propinas de valor mais elevado, a “taxa de frequência” do ensino superior resulta da lei e não pode ser qualificada como preço, até porque este que deriva e é medido, unicamente, pela vontade das partes.

Por outro lado, as propinas também não podem ser qualificadas como contribuições especiais já que estas assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade que, para todos os efeitos, são consideradas impostos — art. 4.2/3 da LGT.

Tudo isto considerado e ressalvado o devido respeito por diferente entendimento, a “taxa de frequência” do ensino superior/propina constitui “outra espécie tributária criada por lei” (Art. 3.º, n.º 2 da LGT) e, nessa medida, um tributo sujeito, de acordo com a natureza das matérias, aos regimes previstos na Lei Geral Tributária, no CPPT, no CPA e demais legislação, bem como nos Códigos Civil e de Processo Civil (Art. 2.º da LGT).

A prescrição traduz-se na extinção de direitos pelo seu não exercício em determinado prazo e vem indicada na LGT (epígrafe do Capítulo IV) como causa extintiva da obrigação tributária, pelo que, contrariamente ao que resulta do preceituado no art. 304.º do Código Civil, não se traduz na mera faculdade concedida ao devedor de, após decorrido determinado prazo, recusar o cumprimento da prestação e opor-se ao seu exercício coercivo, com a conseqüente extinção do credor de proceder à respetiva cobrança.

A prescrição está sujeita a causas interruptivas e suspensivas, as primeiras implicam a inutilização de todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo (Art. 326.º do Código Civil). A suspensão da prescrição é uma paragem no decurso do prazo útil para que ela se verifique, por uma causa superveniente ao começo do decurso desse prazo, ou existente no momento em que a prescrição deveria começar a correr. No primeiro caso, a causa suspensiva determina uma solução de continuidade no decurso do período prescricional, de modo que, para cômputo do prazo útil, deve somar-se o período decorrido antes da superveniência da causa suspensiva, com o que retoma o seu curso depois de a causa suspensiva ter cessado; no segundo caso, existindo já a causa de suspensão no momento em que o direito podia ser exercido, não se verifica aquela solução de continuidade, mas o início o decurso da prescrição fica sustido até ao momento em que cessar a causa suspensiva.

O art. 8.º da LGT expressa, nos seus n.º 1 e 2, alínea a), que estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária as garantias dos contribuintes bem como a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade. Ora, quanto ao prazo de prescrição do tributo em causa (“taxa de frequência” do ensino superior) não há dúvidas, para ninguém (pelo menos nestes autos) de que é o de 8 anos genericamente previsto na LGT para os tributos, por inexistir lei especial que disponha em sentido diferente.

A divergência existe quanto ao início da contagem de tal prazo que, para o oponente é a partir da data da matrícula e para a Universidade de Coimbra é a partir do final do ano letivo seguinte.

Salvo mais esclarecido entendimento, o regime prescricional das dívidas tributárias integra as garantias do contribuinte e, conquanto a lei não defina em concreto em que consistem tais garantias nem exista entre nós uma lei que reúna e codifique o conjunto das garantias dos contribuintes, a doutrina vai dando alguns contributos para a densificação deste conceito.

Embora alguma doutrina perspective as garantias dos contribuintes como («aquele conjunto de meios, instrumentos ou mecanismos criados pela ordem jurídica com o objetivo ou finalidade direta ou imediata de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares face à administração tributária») é possível, numa análise mais abrangente, afirmar com Domingos Pereira de Sousa, que «trata-se de matérias essenciais») entre as quais se insere o direito à previsibilidade das decisões da administração «o que implica que o contribuinte tem a possibilidade de saber antecipadamente os possíveis sentidos da actuação da Administração». Similarmente, Diogo Leite de Campo e Mónica Horta Neves Leite de Campo referem que «as garantias estão previstas nas normas (obrigacionais, procedimentais ou processuais) que visam assegurar a certeza e a segurança da relação jurídica tributária e a defesa do contribuinte perante ilegalidades da Administração». Portanto, a tónica essencial das garantias dos contribuintes é a previsibilidade, que permite antecipar a atuação da AT e saber, desde logo, como lhe reagir.

Uma vez que, como já foi mencionado, a prescrição da obrigação tributária não é meramente presuntiva mas, antes, extingue tal obrigação, é essencial que o contribuinte conheça ou possa conhecer, com segurança e certeza razoáveis, o regime prescricional aplicável a cada tributo. Nesta medida, o regime da prescrição das propinas está sujeito ao princípio da legalidade tributária, por integrar as garantias dos contribuintes e, consequentemente, não é matéria suscetível de integração analógica, como expressamente resulta do n.º 4 do art. 11.º da LGT.

«A analogia, em geral, refere-se ao procedimento de aplicação das normas jurídicas que consiste na aplicação de normas retiradas da regulamentação legal de um certa situação de facto, a outra situação de facto que parece essencialmente igual, mas diferente nos pormenores, e que não aparece expressamente contemplada naquelas normas. (...) A proibição da analogia não resulta de se considerar a norma tributária como odiosa, restritivo ou limitativa da liberdade. Só deriva do princípio constitucional da legalidade. Como a lei fiscal determina os elementos essenciais dos impostos, a analogia, neste âmbito, permitiria iludir a vontade do legislador.»

Ora, aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos configura uma analogia legalmente proibida. Deste modo, tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral — art. 306.º do Código Civil — segundo a qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido.

De acordo com o Regulamento da Universidade de Coimbra n.º 18/2004, publicado no DR II série, n.º 244, de 19/04/2004 (cfr. ponto 3.º) «a propina poderá ser paga de uma só vez até ao último dia de Novembro do respectivo ano lectivo ou em três prestações, vencendo-se a primeira na data acima referida e as duas restantes no último dia dos meses de Fevereiro e Maio seguintes».

Afigura-se, assim, que o dies a quo do prazo de prescrição das propinas coincide com a data do termo de prazo de pagamento, que variará consoante o estudante opte pelo pagamento único ou em três prestações, já que só após o respetivo decurso é possível à entidade credora exercer o seu direito à cobrança coerciva. No entanto, se nenhum valor se mostrar pago até ao último dia de Novembro, o aluno já se encontrará em mora relativamente à totalidade do valor devido se não expressou, ainda que implicitamente, a vontade de proceder ao pagamento em prestações.

Na situação vertente temos que o oponente não exerceu, mesmo implicitamente, o direito potestativo de pagar as propinas em prestações e não resulta dos autos a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva do prazo de prescrição, mormente por não se ter provado a data da citação do oponente para a execução fiscal.

Portanto, à data da apresentação desta oposição já estava esgotado o prazo prescricional de 8 anos, que se havia completado em 01/12/2012.

IV. Decisão

Em conformidade com o exposto, julgo a presente oposição procedente, por provada, ordenando a extinção da execução fiscal instaurada contra o oponente.

DECIDINDO NESTE STA:

O presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no art. 280º, n.º 5 do CPPT, uma vez que o valor da quantia exequenda é de 1188,32€, incluindo 308,21 Euros de juros de mora, não permite a interposição de recurso nos termos do disposto no art. 280º, n.º 4 do mesmo CPPT.

Com interesse para estes autos, dispõe aquele art. 280º, sob a epígrafe “Recursos das decisões proferidas em processos judiciais”:

1 - Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

2 – (...)

3 - Considera-se vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa.

4 - Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.^a instância.

5 - A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Face ao que dispõe esta norma há, assim, que aferir, antes de se entrar no conhecimento do mérito do recurso, se efectivamente existe a oposição de julgados indicada pela recorrente.

Como se refere no acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 24/02/2010, recurso n.º 0912/09, disponível no site da dgsi.pt, e como se depreende deste n.º 5, são requisitos cumulativos para a admissão do recurso de oposição de julgados que “...se trate *“do mesmo fundamento de direito”*, que não tenha havido *“alteração substancial na regulamentação jurídica”* e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos. O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos.”

A única questão que se coloca no presente recurso passa por saber qual o dia em que se inicia o prazo de prescrição relativamente às propinas que os estudantes universitários devem pagar para frequentar os diversos “cursos” ministrados nas faculdades.

Não está em causa a qualificação da propina como taxa, nem a obrigatoriedade do seu pagamento, nem que o prazo de prescrição é de 8 anos, conforme prescreve o artigo 48.º, n.º 1 da LGT.

Analisada a sentença proferida nestes autos, pode-se concluir que ali se entendeu que o dia em que se iniciava o prazo de prescrição coincidia com o dia seguinte ao último dia concedido para o pagamento voluntário da propina, que se fixou em 01/12/2004, por referência ao ano lectivo de 2004/2005, (é o que resulta do último parágrafo da sentença antes do título IV- Decisão) enquanto que no acórdão fundamento, de 08/03/1995, tirado no recurso n.º 018842 não se aflorou sequer esta questão. Com efeito, este aresto que no específico campo aduaneiro, trata o instituto da prescrição das obrigações, refere que à minguia de preceito legal directamente aplicável, será contemplado, subsidiariamente, pelo regime da prescrição das obrigações tributárias em geral; devendo aplicar-se, quanto à contagem do prazo da prescrição, subsidiariamente, as regras plasmadas no art. 48.º da LGT e não o regime do Código Civil.

Sendo o valor da causa inferior a um quarto da alçada dos tribunais comuns de 1.^a instância, a lei só permite o recurso para este Supremo Tribunal quando as decisões em causa perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou como uma decisão de tribunal de hierarquia superior (art. 280.º, n.º 5 do CPPT).

Tais recursos observarão, segundo Jorge Lopes de Sousa, os requisitos globais dos recursos com fundamento em oposição de julgados (anot. ao art. 280.º, in CPPT anotado 2000, p.1085) e, salvo melhor entendimento, o seu objecto estará circunscrito à apreciação das questões de direito sobre as quais alegadamente existam decisões contraditórias.

Como é jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal, para haver oposição operante entre julgados é necessário que se verifique contradição entre a decisão recorrida e a decisão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que a decisão recorrida não esteja em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA (art. 152.º, n.º 3 do CPTA) – no caso dos processos instaurados após 01.01.2004 – cfr., a propósito o douto ac. deste Supremo Tribunal de 30.10.2013 – P. 01183/13.

“Tem-se por verificado o 1.º requisito enunciado se as decisões em confronto assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e esteja em (*) causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas” (cfr., por todos, o douto Ac. de 12-12-2012, proferido no processo n.º 0932/12).

A única decisão que a recorrente indica como estando oposição com a decisão é o referido acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 08.03.1995, proferido no Rec, n.º 018842.

Ora, concorda-se, em absoluto, com a observação constante do parecer do Sr. Procurador Geral Adjunto de que, nem a factualidade que está na base da decisão recorrida é, nos seus contornos essenciais, idêntica àquela em que assentou o douto Acórdão fundamento, nem está em causa a mesma questão fundamental de direito nem, para além disso, é idêntico quadro legislativo a considerar, quer no respeito à natureza das matérias, quer quanto ao conteúdo da estatuição normativa quer ainda no tange à questão temporal. Por outro lado, não se descortina no douto Acórdão fundamento decisão expressa que esteja em oposição com o conteúdo decisório expresso da sentença recorrida, designadamente com o segmento que considera que na determinação do termo inicial do prazo da prescrição de dívida

relativa a propinas é aplicável a lei geral, concretamente o disposto no art. 306.º do C. Civil, matéria que nem sequer é afluída nesse duto aresto.

Nestas circunstâncias, não se observa, no caso, operante oposição de julgados, pelo que o presente recurso deverá ser julgado findo.

4- DECISÃO:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em julgar findo o presente recurso com as legais consequências que são a manutenção da sentença recorrida, na ordem jurídica.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Casimiro Gonçalves*.

(*) (Este acórdão já tem as retificações feitas pelo acórdão de 09 de Setembro de 2015).

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 229/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., SA, com os sinais dos autos, veio, ao abrigo dos números 1 e 2 do artigo 144.º e do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), interpor recurso de revista para este Supremo Tribunal do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 30 de Outubro de 2014, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 10 de Setembro de 2013, que julgara improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra liquidação adicional de IRC do ano de 2009, no montante de EUR 13.539.227,91, apresentando para tal as seguintes conclusões:

(a) *Nos termos do número 1 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando estiver em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

(b) *A verificação da relevância jurídica deverá ser apreciada, de acordo com a jurisprudência, não em função do interesse teórico ou académico da questão, mas do seu interesse prático; já a relevância social da questão verificar-se-á quando estiver em causa uma questão que apresente contornos indiciadores de que a utilidade da questão extravasa os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio e se detecte um interesse comunitário significativo na resolução da questão e objectivo e da sua susceptibilidade de se expandir para além dos limites da situação singular.*

(c) *A necessidade de garantir a melhor aplicação do direito verifica-se quando estão em causa matérias importantes e que podem relevar num grande número de casos que sejam tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se, por esse motivo, a intervenção do órgão de cúpula da justiça.*

(d) *No caso sub judice a questão relevante é a de saber se ocorre um conflito de leis – entre a lei comercial portuguesa e a lei comercial estrangeira – quando ocorre a dissolução de uma sociedade com sede no estrangeiro que é participada por sócios com sede em Portugal e, nessa sequência, qual a lei – a portuguesa ou a estrangeira – a aplicar para concluir quanto aos efeitos de tal dissolução na esfera dos sócios com sede em Portugal.*

(e) *Num contexto, como o actual, em que o investimento português no estrangeiro, nomeadamente através da participação em sociedades, assume uma importância cada vez maior, em grande parte decorrente dos fenómenos de globalização a que temos vindo a assistir e da liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais potenciada especialmente pela União Europeia e pela criação da zona euro, é manifesta a importância da questão de saber que lei – a portuguesa ou uma estrangeira – aplicar para determinar o tratamento da aquisição de activos adquiridos pelo sócio sujeito passivo de IRC (ou de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRS) no âmbito da dissolução de uma sociedade estrangeira, questão prévia da determinação do enquadramento, em IRS e IRC, da alienação de tais activos.*

(f) *Trata-se de uma questão cuja relevância jurídica e social decorre também da inexistência de jurisprudência ou doutrina sobre o tema e do impacto que a questão assume, a singrar a doutrina vertida no acórdão recorrido, na decisão de investimento em sociedades estrangeiras.*

(g) *Estamos, portanto, perante uma questão com potencial para extravasar os limites do caso sub judice e vir a ser relevante em futuros litígios.*

(h) *Acresce que estamos perante uma questão de interesse jurídico marcadamente prático, porque da resposta que lhe for dada resultarão consequências práticas relevantes, pelo que a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

(i) *Encontram-se assim preenchidos ambos os requisitos que em alternativa o número 1 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, ex vi da alínea c) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, exige para efeitos de admissibilidade do recurso de revista, pelo que o presente recurso de revista deverá ser admitido.*

(j) *Resulta dos dados relevantes no presente processo que, quer a Administração Tributária, quer o Tribunal Tributário de Lisboa tomaram de facto como pressuposto expresso da correcção em discussão que a dissolução da sociedade constituída à luz da lei das Ilhas Virgens Britânicas e que aí tem a sede principal e efectiva da sua administração no âmbito da qual a Recorrente adquiriu a participação que está na origem da correcção em discussão se regeu pelo artigo 150.º do Código das Sociedades Comerciais, pressuposto este sancionado pelo Tribunal a quo.*

(k) *Estamos assim não no domínio da interpretação da lei, mas da sua aplicação.*

(l) *A dissolução de uma sociedade com sede nas Ilhas Virgens Britânicas no âmbito da qual foi adquirida uma participação numa sociedade cuja menos-valia não foi considerada dedutível para efeitos de dedução do lucro tributável em IRC do sócio da sociedade dissolvida, um sujeito passivo deste imposto residente em território português, tem conexão não apenas com o ordenamento jurídico português mas também com o ordenamento jurídico das Ilhas Virgens Britânicas, pelo que se trata de uma situação relativamente internacional.*

(m) *Porque as leis em presença naquela situação não preveem um regime semelhante, há que determinar qual a lei a aplicar nas diferentes vertentes para dirimir o conflito de leis.*

(n) *Nos termos do artigo 33.º do Código Civil e do artigo 3.º do Código das Sociedades Comerciais, a lei pessoal de uma sociedade constituída à luz da lei das Ilhas Virgens Britânicas e que aí tem a sede principal e efectiva da sua administração é a lei das Ilhas Virgens Britânicas.*

(o) *Ainda nos termos do artigo 33.º do Código Civil, à lei pessoal compete em especial regular, entre outros, a “dissolução e extinção da pessoa colectiva”.*

(p) *Em conformidade, o regime aplicável à dissolução e extinção (nomeadamente por liquidação) de uma sociedade cuja sede principal e efectiva da administração se situa nas Ilhas Virgens Britânicas não é o que se encontra no Código das Sociedades Comerciais, nomeadamente no artigo 150.º respectivo, mas o que decorre da legislação das Ilhas Virgens Britânicas.*

(q) *Por este motivo, o efeito que a dissolução da sociedade cuja sede principal e efectiva da administração se situava nas Ilhas Virgens Britânicas produziu na esfera da Recorrente relativamente à participação alienada, em concreto os termos e momento em que esta aquisição ocorreu, deve ser determinado não por recurso ao Código das Sociedades Comerciais, como de facto preconizaram a Administração Tributária, o Tribunal Tributário de Lisboa e o Tribunal a quo, mas por referência à legislação das Ilhas Virgens Britânicas.*

(r) *Ao abrigo daquela lei, aplicável por força da norma de conflitos antes referida, as decisões escritas do administrador único e do acionista único que foram tomadas em 2009 legitimavam a con-*

tabilização da detenção da participação no exercício de 2009 e, conseqüentemente, o reflexo fiscal da menos-valia apurada por referência ao mesmo exercício de 2009.

(s) Não foi assim violado o princípio da especialização dos exercícios plasmado no artigo 18.º do Código do IRC, já que a menos-valia em análise “dizia respeito” ao exercício de 2009, pelo que foi correctamente imputada pela Recorrente a tal exercício.

(t) O acórdão recorrido incorreu, assim, num manifesto erro de julgamento ao validar a não aceitação da dedução efectuada pela Recorrente para efeitos de apuramento do seu lucro tributável de 2009 relativa a 50% da menos-valia fiscal realizada relativamente à participação que a Recorrente adquirira no processo de dissolução e liquidação de uma sociedade constituída à luz da lei das Ilhas Virgens Britânicas, por si detida, que produziu os seus efeitos relevantes no exercício em causa, devendo, em consequência, ser dado provimento ao presente recurso de revista.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. O presente recurso vem interposto do acórdão de fls. 237 e seguintes do TCA Sul, de 30/10/2014 (proc. 07231/13), ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA para efeitos de uniformização de jurisprudência.

Para o efeito invoca a Recorrente que está em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica, se reveste de importância fundamental e que a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

E concretizando refere a Recorrente que a importância da questão decorre do actual contexto de internacionalização das empresas portuguesas, nomeadamente através da participação em sociedades, potenciada pelo fenómeno da globalização e pela liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais potenciada especialmente pela União Europeia.

E nesse âmbito de globalização da economia importa saber que lei – a portuguesa ou uma estrangeira – aplicar para determinar o tratamento da aquisição de activos adquiridos pelo sócio sujeito passivo de IRC (ou de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares – IRS) no âmbito da dissolução de uma sociedade estrangeira, questão prévia da determinação do enquadramento, em IRS e IRC, da alienação de tais activos.

2. No entender da Recorrente a questão que está em causa é a seguinte: “Saber se ocorre um conflito de leis – entre a lei comercial portuguesa e a lei comercial estrangeira – quando ocorre a dissolução de uma sociedade com sede no estrangeiro que é participada por sócios com sede em Portugal e, nessa sequência, qual a lei – a portuguesa ou a estrangeira – a aplicar para concluir quanto aos efeitos de tal dissolução na esfera dos sócios com sede em Portugal”.

Decorre das alegações de recurso que a recorrente questiona a alegada interpretação efectuada no acórdão recorrido no sentido da irrelevância da lei estrangeira para efeitos de determinação das consequências (ao nível do direito comercial) da dissolução da sociedade estrangeira e subsequente enquadramento em IRC (ou IRS), pois entende que “é de esperar que os potenciais investidores se sintam condicionados na sua decisão, pois que, não podendo obviar à aplicação do direito comercial do país em causa, correm o risco de tal aplicação ter consequências gravosas ao nível fiscal na sua esfera”.

Entende, assim, a Recorrente que estamos perante uma questão com potencial para extravasar os limites do caso sub judice e vir a ser relevante em futuros litígios e perante uma questão de interesse jurídico marcadamente prático, pelo que a sua admissão é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Segundo percebemos as alegações da Recorrente, esta entende que entre o decidido nas instâncias e a posição que defende e trouxe a tribunal ao insurgir-se contra as correcções realizadas pela administração tributária configura uma questão de conflito de normas do ordenamento jurídico nacional e do ordenamento jurídico das Ilhas Virgens Britânicas cuja solução se revela importante e que merece a intervenção do STA, como instância de revista.

Sucedo que nem as instâncias configuraram a questão nesses termos (o que poderia configurar erro de julgamento), nem vislumbramos que se verifique tal conflito, ou pelo menos a recorrente não logrou convencer da verificação de tal conflito.

Como se alcança da matéria de facto assente, as correcções realizadas pela AT incidiram sobre a contabilização no exercício de 2009 do resultado da transmissão da participação na sociedade “B..... Corporation”, participação esta que fazia parte dos activos da dissolvida “C....., SA” detida a 100% pela recorrente, e cuja dissolução, embora decidida em 12/05/1999, só veio a ser concretizada em 29/01/2010.

Segundo a Recorrente, aos termos da dissolução da “C....., SA” aplica-se a lei do ordenamento jurídico das Ilhas Virgens Britânicas, facto que as instâncias não tiveram em consideração, já que fizeram apelo ao disposto no artigo 150.º do Código das Sociedades Comerciais.

Todavia não se alcança em que termos as instâncias puseram em causa a aplicação do ordenamento jurídico das Ilhas Virgens Britânicas aos termos da dissolução e liquidação daquela sociedade.

Tanto quanto se alcança do acórdão recorrido, o que foi considerado pelas instâncias é que o resultado (menos-valia) da alienação das acções da sociedade “B..... Corporation” não podia ser relevado no exercício de 2009, porque tal activo só podia passar para a esfera jurídica da Recorrente após o registo da dissolução da “C....., SA”, que ocorreu já no ano de 2010. Tendo então considerado que “nos termos do disposto no art. 150.º, n.º 1 do CSC, art. 75.º, n.º 1 e art. 18.º, e art. 42.º, n.º 1 alínea c) do CIRC, a antecipação do resultado contabilístico da partilha para o exercício de 2009 não podia ser aceite como custo fiscal”.

Ora, não se alcança das alegações da Recorrente que outros efeitos o ordenamento jurídico das Ilhas Virgens Britânicas retira dos actos anteriores ao registo da dissolução da sociedade “C....., SA” e que permitisse concluir que aquele activo passou para a esfera jurídica da Recorrente ainda no decurso do ano de 2009.

Por outro lado e embora as acções da “B..... Corporation” tenham sido alienadas no ano de 2009 (e de cuja transmissão resultou o apuramento das menos-valias), certo é que a Recorrente não figura como contraente nesse contrato, como consta do excerto do relatório dos Serviços de Inspecção vertido na sentença recorrida, matéria esta que não foi questionada pela Recorrente.

3. Em face do exposto afigura-se-nos que a questão do eventual conflito de normas que a Recorrente pretende ver apreciada é uma falsa questão, já que a mesma não se coloca, seja em face da factualidade apurada, seja em função do decidido nas instâncias, que aliás a afastaram.

Entendemos, assim, que o recurso deve ser rejeitado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

5 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no acórdão recorrido:

A) A impugnante é uma sociedade com sede em Portugal e tem por objecto social a compra e venda de imóveis, promoção e empreendimentos turísticos e imobiliários, arrendamento e exploração de imóveis (cfr. fls. 6 verso e ss do Processo Administrativo, e fls. 20 dos autos).

B) A Impugnante detinha uma participação de 100% na sociedade “C..... S.A.”, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (cfr. relatório de inspecção a fls. 16 e ss dos autos).

C) No dia 12/05/2009, o Conselho de Administração da Impugnante deliberou, na qualidade de sócio único, a dissolução e liquidação da sociedade “C..... S.A.”, bem como a transferência para a Impugnante da totalidade dos seus activos e passivos, onde se incluía a participação social na sociedade B..... Corporation, correspondente a 2500 acções representativas de 50% do capital social (cfr. fls.26 e 27 verso do Processo Administrativo).

D) A execução da deliberação referente à transferência das participações da B..... Corporation para a Impugnante, concretizou-se mediante escritura pública outorgada em 25/01/2010 (cfr. fls. 27 do Processo Administrativo).

E) A dissolução da sociedade “C..... SA” ocorreu em 29/01/2010 (cfr. documentos de fls. 28 verso e 29 do Processo Administrativo).

F) A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção externa, em sede de IRC, no âmbito da qual foram efectuadas correcções à matéria colectável, de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal, ao exercício de 2009, no montante de 6.156.911,65€, sendo o montante de 5.860.434,03€ respeitante a menos-valias fiscais na alienação de partes de capital e 296.477,62€ referente a reversão de ajustamentos de valores de activos tributados (cfr. relatório de inspecção de fls. 5 verso e ss do Processo Administrativo).

G) As correcções mencionadas na alínea anterior foram efectuadas com o seguinte fundamento, que aqui se transcreve na parte com interesse para a decisão (cfr. relatório de inspecção tributária a fls. 4 e ss do Processo Administrativo, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzidos para efeitos legais):

“II.3.2 Estrutura accionista e relações especiais

II.3.2.1

Accionistas

O capital social da sociedade A....., S.A, em 31 de Dezembro de 2009, ascendia a € 50.000 (na sequência da redução de capital social ocorrida em 26 de Dezembro de 2008), sendo o mesmo representado por 50.000 acções de valor nominal de € 1,00 cada, encontrando-se totalmente realizado.

Em cumprimento do disposto nos artº447º e 448º do Código das Sociedades Comerciais, o capital social da sociedade encontrava-se assim repartido:

(...)

II.3.2.2

Participações financeiras

A A....., S.A, deixou de revelar contabilisticamente a participação de 100% (€ 312.919.235,00) que detinha na C....., S.A, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, após deliberação tomada em Conselho de Administração da A....., S.A, em 2009-05-12. No entanto, a dissolução daquela sociedade apenas ocorreu em 2010-01-29, pelo que, considera-se a existência daquela participação a 31 de Dezembro de 2009.

II.3.3 Enquadramento fiscal

II.3.3.1 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

A sociedade A....., S.A, encontra-se registada, para efeitos fiscais, na área do Serviço de Finanças - Lisboa 10, pelo exercício das actividades de “arrendamento de bens imobiliários”, encontrando-se sujeita ao regime geral do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

II.3.3.2 Imposto sobre o Valor Acrescentado

Relativamente ao IVA, no exercício de 2009, o sujeito passivo encontrava-se enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral.

III Descrição dos factos e fundamentos das correcções

III.1 Correcções ao lucro tributável

III.1.1 Menos-valias fiscais na alienação de partes de capital € 5.860.434,03 [nº do art.18º, alínea c) do nº1 do art.42º e nº1 do art. 75º, todos do CIRC]

Em 2009-05-12, foi aprovada, em Conselho de Administração da A....., S.A, por deliberação do sócio único, a dissolução e liquidação da sociedade C....., S.A, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, tal como previsto na alínea b) do nº1 do art.141º do CSC. Nesta assembleia, foi ainda aprovada a transferência para a A....., S.A, da totalidade dos activos e passivos detidos por aquela, nos termos do nº1 do art. 148º do CSC, a saber:

(i) a participação social na sociedade B..... Corporation, correspondente a 2.500 acções representativas de 50% do capital social;

(ii) a participação social na sociedade de direito angolano D....., S.AR.L., correspondente a 748.800 acções, representativas de 39% do respectivo capital social. Como demonstram os documentos apresentados pelo sujeito passivo, na resposta ao pedido de elementos nº2 (Documento 1), embora a transferência dos activos e passivos se tenha operado contabilisticamente em 2009-09-01, através da DV80005900, a dissolução da C....., S.A apenas se concretizou em 2010-01-29, conforme comprova o certificado de dissolução emitido nesta data pelo Registrar of Corporate Affairs, das Ilhas Virgens Britânicas e a carta dirigida pelo A..... ao Departamento de Supervisão Bancária do Banco de Portugal.

Refira-se também que foi solicitada a escritura de dissolução e a acta de aprovação de contas na data de encerramento da liquidação da C....., S.A, tendo o sujeito passivo apresentado as decisões escritas do administrador único e do accionista único, datadas de 2009-05-13 e 2009-12-17, respectivamente, e ainda o plano de liquidação daquela sociedade emitido em 2009-12-17. Neste plano, os directores da, S.A indicam como prazo estimado de dissolução e liquidação da sociedade aproximadamente 21 dias.

Em resposta ao ponto 1 daquela notificação, o sujeito passivo exibiu ainda o “comprovativo do registo da dissolução na British Virgin Islands Financial Services Commission”, a que corresponde a comunicação àquela entidade da nomeação do liquidatário e do pagamento da taxa de depósito no valor de US\$ 75,00.

Relativamente à acta de aprovação de contas na data de encerramento da liquidação, o sujeito passivo indica que “a última acta de aprovação de contas da C..... refere-se às demonstrações financeiras em 30 de Abril de 2009”, apresentando como comprovativo a decisão escrita do administrador único, onde é referido que foram aprovadas as demonstrações financeiras referentes ao período terminado em 30 de Abril de 2009. No entanto, em resposta ao ponto 3.4 da notificação, vem ainda o sujeito passivo apresentar as demonstrações financeiras da C....., S.A datadas de 31 de Agosto de 2009, referindo que se tratam das demonstrações financeiras utilizadas para efeitos de consolidação de contas, à data da liquidação.

Em relação às demonstrações financeiras daquela sociedade na data efectiva da dissolução (2010-01-29) e na posterior data de liquidação, nada mais foi referido ou apresentado.

Ora, tal como prevê o nº1 do artº150º do CSC, a liquidação deve estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de dois anos a contar da data em que a sociedade se considera dissolvida, sem prejuízo de prazo inferior convencionado no contrato ou fixado por deliberação de sócios. Por conseguinte, a liquidação da sociedade e a consequente partilha só poderiam ocorrer após a de dissolução ou em simultâneo.

De acordo com o preconizado no nº1 do art.º75º do CIRC, o valor atribuído aos sócios em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais, é englobado para efeitos de tributação, no exercício em que for posto à sua disposição, o que ocorre na data de fecho da liquidação.

Assim, ainda que o sujeito passivo tenha antecipado o resultado contabilístico da partilha para o exercício de 2009, o mesmo não será aceite para efeitos fiscais, uma vez que, nos termos do n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, aquele resultado terá que ser imputado ao exercício a que os custos e proveitos digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, o que, no caso em concreto, corresponde ao exercício da liquidação da C....., S.A., cuja data nunca poderá ser anterior à data de dissolução daquela sociedade. Desta forma, dado o sujeito passivo ter contabilizado em 2009-09-01, em resultado daquela operação, o montante de € 79.175.478,094 na conta “79411 - Proveitos e Ganhos Extraordinários - Ganhos em Imobilizações - Alienação de Investimentos Financeiros - Valor de Realização”, o mesmo será desconsiderado para efeitos fiscais. No entanto, esta dedução encontra-se compensada pela menos-valia contabilística” deduzida pelo sujeito passivo ao lucro tributável, no âmbito do apuramento do resultado da partilha, ainda que extemporânea em relação à data da partilha.

Face ao exposto, dado que a liquidação e partilha da C..... só se concretizou em 2010, ou em data posterior, a transferência dos activos e passivos daquela sociedade, nomeadamente das acções da B..... Corporation e da D..... para a posse da A....., S.A, não poderia ter ocorrido antes daquela data, nem tão pouco, as respectivas acções poderiam ter sido transmitidas por esta sociedade a terceiros no exercício de 2009. Efectivamente, conforme se constata pelos contratos que servem de prova às operações de compra e venda de acções da B..... celebrados em Setembro de 2009, a sociedade A....., S.A não consta como interveniente em nenhum deles. Nos contratos de venda apenas é referido que o comprador tem conhecimento e concorda com a possível substituição do vendedor, no caso a C....., S.A, por quem lhe suceder”. Porém, essa substituição não ocorreu no exercício de 2009, pelo que, todas as operações em causa consideram-se efectuadas pela C....., S.A, detentora, à data, das acções da B.....

Ainda assim, as referidas operações, juntamente com a liquidação da C....., foram reveladas na contabilidade da A....., S.A no exercício de 2009, tendo o sujeito passivo apurado os seguintes resultados contabilísticos e fiscais: (...)

Relativamente às operações de venda das acções da B....., verifica-se o apuramento de uma menos-valia contabilística de €295.476,38 e uma menos-valia fiscal de € 11.720.868,05. Dado que a primeira não revela para efeitos fiscais, foi acrescida ao lucro tributável pelo sujeito passivo, sendo a menos-valia fiscal deduzida em 50% nos termos do n.º 3 do art. 42.º do CIRC. Ora, neste caso, os encargos apurados, no montante de € 5.860.434,03, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, por incidirem sobre a C....., S.A, num momento em que não estava ainda o sujeito passivo legalmente autorizado a suportá-los, conforme determina alínea c) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC.

Refira-se também que o aumento de capital da B..... Corporation, cuja a operação a A....., S.A fez igualmente repercutir na sua contabilidade em Setembro de 2009, apenas ocorreu em Junho de 2010, conforme documento apresentado pelo sujeito passivo em resposta ao ponto 5 do pedido de elementos n.º 1 (anexo 2), o que não se mostra consentâneo com o princípio da especialização dos exercícios previsto no n.º 1 do art. 18.º do CIRC. No entanto, esta operação, por não ter gerado qualquer resultado contabilístico, não será objecto de correcção para efeitos fiscais.

Face ao exposto, corrige-se ao lucro tributável, nos termos do n.º 1 do art.º 18.º, da alínea c) do n.º 1 do art. 42.º e do n.º 1 do art. 75.º, todos do CIRC, o montante de € 5.860.434,03, correspondente a 50% da menos-valia fiscal, indevidamente deduzida pelo sujeito passivo relativamente às operações de alienação das acções da B..... Corporation, as quais, no exercício em análise, não configuram um encargo do A....., S.A mas sim da C....., S.A

III.1.2 Reversão de ajustamentos de valores de activos tributados

€ 296.477,62 [n.º 3 do art. 34.º e alínea g) do n.º 1 do art. 42.º, ambos do CIRC)

O sujeito passivo contabilizou na conta “7882 - Proveitos e Ganhos Financeiros - Reversões de Ajustamentos de Investimentos Financeiros” o montante de € 296.477,62, que deduziu ao lucro tributável, no campo 272 do quadro 07, a título de reversões de ajustamentos de valores de activos tributados.

A fim de averiguar a dedutibilidade fiscal do proveito em causa, foi solicitado ao sujeito passivo que demonstrasse quais os activos anteriormente tributados que deram origem a esta reversão, ao qual, o sujeito passivo respondeu, sem demonstrar, que “o montante de € 296.477,62 (...) respeita a reposição de provisões tributadas, registadas na conta 7882 - Reversões de ajustamentos de investimentos financeiros.”

Ora, nesta medida, o sujeito passivo não comprovou quais as provisões que deram origem à actual reversão, o(s) exercício(s) em que foram tributadas, nem, tão pouco, as condições objectivas que determinaram a reversão daqueles ajustamentos, nos termos do n.º 3 do art. 34.º do CIRC.

Assim, nos termos da alínea g) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC, as reversões dos ajustamentos em causa, no montante de €296.477,62, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável por não se encontrarem devidamente documentadas e por não terem sido demonstradas as condições a que alude o n.º 3 do art. 34.º do CIRC.

(...).”

H) Na sequência das correcções efectuadas, em 21/12/2011, foi emitida a liquidação de IRC n.º 2011 8500076969, no montante de 12.299,17€, referente ao exercício de 2009, compensação n.º 20117458364 (cfr. documento de fls. 30 dos autos).

I) A Impugnação foi apresentada junto do Tribunal Tributário de Lisboa em 03/04/2012 (cfr. fls. 2 dos autos).

Não resulta provado nos autos, relativamente à correcção de reversão de ajustamentos de valores de activos tributados, quais as provisões que deram origem a essas reversões que foram deduzidas ao lucro tributável, qual a sua origem e natureza, quais os exercícios em que foram tributadas e quais as condições objectivas que determinaram a reversão daqueles ajustamentos. A convicção do tribunal nesta matéria resulta da ausência de prova adequada e suficiente, designadamente prova documental, pois a prova apresentada pela Impugnante (declarações modelo 22 e mapa de provisões) são insuficientes, por apenas provarem os valores que lá estão inscritos, mas não provam a veracidade dos mesmos, a sua origem, e causas de apuramento.

6 – Apreciando.

6.1 Da admissibilidade do recurso

Vem o presente recurso interposto e admitido nos termos do art. 150.º do CPTA (cfr. despacho de fls. 308, verso, dos autos), havendo agora que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos, mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de Abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.» (fim de citação).

Decorre ainda de forma expressa do n.º 5 do artigo 150.º do CPTA que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso interposto pela ora recorrente da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara improcedente a impugnação que deduzira a liquidação adicional de IRC respeitante ao exercício de 2009 e à qual imputava, além do mais, erro de julgamento ao não ter considerado que a sua lei pessoal era a lei das Ilhas Virgens Britânicas e não a lei portuguesa, com todas as consequências daí decorrentes (conclusões a) a i) do recurso).

No acórdão recorrido o Tribunal Central Administrativo Sul considerou a esse propósito que, contrariamente ao alegado, o imputado erro de julgamento não se verificava, porquanto o sujeito da inspecção tributária – a ora Recorrente – é uma sociedade com sede em Portugal e que detém uma participação de 100% numa sociedade com sede nas Ilhas Virgens Britânicas. E como se disse na sentença recorrida – e bem – “o direito das Ilhas Virgens Britânicas não poderá ser invocado em Portugal com o propósito de afastamento das regras do CIRC. Para efeitos de apuramento do imposto que é devido em Portugal, vigoram as regras constantes no Código do IRC que apenas poderão ser afastadas se contrárias à Constituição da República Portuguesa, ou ao Direito Europeu.” // Acresce que, salvo o devido respeito, não cumpre trazer à colação o art. 33.º do C.Civil, o qual consubstancia uma norma de resolução de conflitos, dado que a situação em apreço configura uma relação jurídica puramente interna, não havendo, portanto, qualquer conflito de leis a dirimir. Tal como se esclareceu devidamente na sentença recorrida: “(...) resulta provado que a liquidação e partilha da sociedade participada pela Impugnante só se concretizou em 2010. // Ora, se a Impugnante procedeu ao registo contabilístico de encargos das operações de alienação de acções antecipando o resultado contabilístico para o exercício de 2009, cabe à AT, subsumir tal facto às regras jurídicas do CIRC, e nessa medida, face ao disposto no artº 150º do CSC a liquidação da sociedade participada e consequente partilha só poderiam ocorrer após a data da dissolução ou simultâneo, que ocorreu em 2010, assim, não poderá ser aceite o custo contabilizado em 2009 em obediência ao princípio da especialização dos exercícios (art. 18º, nº1 do CIRC). // Deste modo, permanece válida a conclusão alcançada pelo Tribunal a quo, improcedendo o recurso nesta parte.

Perante o assim decidido, pretende a recorrente a admissão da presente revista excepcional relativamente a questão que enuncia na conclusão d) das suas alegações de recurso como sendo a de saber se ocorre um conflito de leis – entre a lei comercial portuguesa e a lei comercial estrangeira – quando ocorre a dissolução de uma sociedade com sede no estrangeiro que é participada por sócios com sede em Portugal e, nessa sequência, qual a lei – a portuguesa ou a estrangeira – a aplicar para concluir quanto aos efeitos de tal dissolução na esfera dos sócios com sede em Portugal, pois que num contexto, como o actual, em que o investimento português no estrangeiro, nomeadamente através da participação em sociedades, assume uma importância cada vez maior, em grande parte decorrente dos fenómenos de globalização (...) e da liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais potenciada especialmente pela União Europeia e pela criação da zona euro, é manifesta a importância da questão de saber que lei – a portuguesa ou uma estrangeira – aplicar para determinar o tratamento da aquisição de activos adquiridos pelo sócio sujeito passivo de IRC (ou de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRS) no âmbito da dissolução de uma sociedade estrangeira, questão prévia da determinação do enquadramento, em IRS e IRC, da alienação de tais activos, acrescendo que se trata de uma questão cuja relevância jurídica e social decorre também da inexistência de jurisprudência ou doutrina sobre o tema e do impacto que a questão assume, a singrar a doutrina vertida no acórdão recorrido, na decisão de investimento em sociedades estrangeiras.

Não se concorda, porém, com a alegação de que a questão em relação à qual a recorrente solicita a presente revista assumia importância jurídica ou social fundamental, como não se concede em que as decisões das instâncias – no sentido da inexistência, no caso dos autos, de qualquer “conflito de leis”, seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentada, o que, aliás, a recorrente também não alega.

Como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e “supra” transcrito sequer não se alcança em que termos as instâncias puseram em causa a aplicação do ordenamento jurídico das Ilhas Virgens Britânicas aos termos da dissolução e liquidação daquela sociedade, pois que de tal operação enquanto tal não curou, antes o que foi considerado pelas instâncias é que o resultado (menos-valia) da alienação das acções da sociedade “B..... Corporation” não podia ser relevado no exercício de 2009, porque tal activo só podia passar para a esfera jurídica da Recorrente após o registo da dissolução da “C....., SA”, que ocorreu já no ano de 2010, aplicando a sujeito passivo residente as normas tributárias nacionais que não podiam deixar de ser aplicáveis.

A revista não será, pois, admitida.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pela recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo presente recurso excepcional de revista, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, pois que a apreciação preliminar sumária dos pressupostos da sua admissibilidade se reveste de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes a tal não obsta.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Ascensão Lopes — Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Impugnação judicial. IVA. «Regularização» de IVA por créditos incobráveis em processo de insolvência.

Sumário:

- I — É do trânsito em julgado da sentença que decretou a insolvência do devedor e não do trânsito em julgado do apenso de reclamação de créditos, que se conta o prazo — à data de 4 anos —, de que dispunha o credor para proceder à regularização do IVA contido no crédito incobrável.*
- II — A comunicação ao adquirente do bem ou serviço que seja sujeito passivo de IVA da intenção do credor de proceder à anulação do IVA contido no crédito incobrável em processo de insolvência constitui requisito legal do qual depende a legalidade da «regularização» pelo credor e deve ser feita, em caso de insolvência do devedor, ao administrador de insolvência nomeado.*

Processo n.º 288/14-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A., S.A., com os sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 22 de Março de 2013, que julgou *totalmente improcedente* a impugnação judicial por si deduzida *quanto à decisão de regularização de IVA relativo ao exercício de 2005, no valor de 7.548,81€*, apresentando para tal as seguintes conclusões:

I. No período 0503T (cuja a data limite de entrega era 15.05.2005) a recorrente A. exerceu o direito de reembolso da quantia de €7.548,81, referente a IVA adiantado e do qual nunca recebeu a respectiva verba em virtude de, entretanto, a devedora ter sido decretada como falida.

II. Fê-lo de acordo com todos os requisitos legais previstos para o efeito, nomeadamente,

III. A necessidade de que a referida falência já tivesse sido decretada (foi decretada em 07.01.2005, com trânsito em julgado em 28.01.2005), nos termos do previsto na alínea b) do n.º 7 do art. 78.º do CIVA.

IV. Sendo certo que, conforme condição prevista no n.º 11 do mesmo art. 78.º do CIVA, a recorrente comunicou à adquirente dos bens B., a intenção de proceder à anulação do imposto.

V. Já em 2009, depois de ter empreendido um procedimento de inspecção em virtude do exercício desse direito de reembolso, veio proceder à liquidação adicional dessa verba anulada em sede de IVA, por entender que

VI. A recorrente, no sentido de obter o reembolso daquela quantia, deveria ter esperado pelo trânsito em julgado da sentença referente ao apenso de reclamação de créditos e, cumulativamente,

VII. Deveria, ainda, ter comunicado a referida anulação de imposto não ao adquirente do bem ou serviço, mas sim ao liquidatário judicial.

VIII. O dispositivo da alínea b) do n.º 7 de 78.º do CIVA prevê, unicamente, como requisito para que o sujeito passivo possa exercer o referido direito de reembolso que tenha sido decretada a sentença de falência da obrigada ao pagamento da quantia que deu origem ao imposto em causa.

IX. Não tendo sido invocada, tanto pela administração tributária como pelo tribunal a quo, qualquer base legal que sustente este requisito surpresa.

X. Ora, sendo certo que a recorrente fez prova não só do decretamento anterior da falência da B....., enquanto obrigada ao pagamento da quantia referente ao imposto de IVA em causa no presente processo, como do trânsito em julgado daquela ainda antes de ter empreendido a operação de reembolso.

XI. Não existe base legal para que se considere como não preenchido o requisito previsto no referido dispositivo.

XII. Pelo que a interpretação proposta pela Fazenda pública e pela administração tributária, que mereceu procedência no entender do tribunal a quo, sempre será violadora dos princípios da legalidade, protecção e certeza jurídicas.

XIII. Sendo, concomitantemente, e também em razão da actividade interpretativa empreendida, a actuação da administração tributária materialmente violadora dos referidos dispositivos constitucionais, e, como tal, materialmente inconstitucional.

XIV. Para além de todos os vícios referidos, não será, sequer, razoável e proporcional onerar o contribuinte com a demora da decisão referente à reclamação de créditos,

XV. Isto se se tiver em especial atenção que esta tramita por apenso ao processo de falência e que apenas se poderá ter decisão quando todos os dissídios referentes a todos os créditos impugnados no seu âmbito estejam decididos e

XVI. Que, não demonstrou, por impossibilidade, uma vez que tal não aconteceu, a administração tributária, a pendência de qualquer impugnação sobre o crédito reclamado pela recorrente e reconhecido no âmbito do referido processo de falência.

XVII. Ora, onerar o sujeito passivo com essa demora na decisão, e tendo-se em conta a limitação temporal do direito ao exercício da operação de reembolso, seria impor um obstáculo que tornaria objectivamente impossível o reembolso das quantias entregues em sede de IVA (sem que o rendimento referente a esta entrega alguma vez se tenha verificado), sem que o sujeito passivo tivesse concorrido com algum comportamento que lhe pudesse ser imputável, sequer a título de negligência.

XVIII. Nestes termos, só se poderá entender como preenchido o requisito previsto na alínea b) do n.º 7 do art. 78.º do CIVA.

XIX. Por outro lado, e no que se refere ao requisito previsto no n.º 11 do art. 78.º do mesmo CIVA, sempre se dirá que a administração tributária não pode ter o ensejo de lograr obter a interpretação revogatória dos dispositivos legais.

XX. Obtendo requisitos absolutamente imperscrutáveis quando confrontados com a letra da lei.

XXI. Ora, sendo certo que na lei se refere que "...é comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja sujeito passivo de imposto, a anulação total ou parcial do imposto... ",

XXII. E que a recorrente, por carta registada com A/R enviada para,,-.....,, comunicou à falida em 28.01.2005 a intenção de proceder à anulação do imposto.

XXIII. Que, de acordo com o que consta da sentença de decretamento de falência junta nos autos, era à data a sede da B....., pois ficou aquele endereço definido como sendo nesse preciso local que a sede desta se encontrava, nomeadamente quando na mesma decisão se diz "Fixo residência à falida no,, em(....)".

XXIV. Não pode, por isso, a recorrente conceder que a administração tributária possa empreender a sua actividade nestes termos, não só ao arrepio da lei, como em sentido precisamente contrário ao que consta do texto legal.

XXV. Pois, assim não se entendendo, a recorrente, enquanto contribuinte, numa situação absolutamente desguarnecida em virtude dessa mesma actuação desprovida de qualquer sustentação legal que a fundamente, antes pelo contrário como se viu, e violando os princípios da certeza e segurança jurídicas.

XXVI. Não se aceita, aliás, que se possa alegar que, no caso concreto,

"... não foi observado o disposto no art. 78.º/11 do CIVA, sendo certo que, dado o carácter formalista do IVA, em ordem a evitar a evasão fiscal, as respectivas formalidades, são formalidades ad substantiam e não meramente ad probationem." (conforme oposição apresentada pela Fazenda pública),

XXVII. Demonstrando-se que esta conclusão será falaciosa, sempre se dirá que, se a recorrente tivesse feito a comunicação ao arrepio da lei e no sentido contrário ao que nela se prescreve, tendo dado conhecimento da intenção de anular o imposto na pessoa do liquidatário judicial, o mesmo argumento seria válido, sendo que, neste caso, absolutamente estribado no dispositivo legal em apreço.

XXVIII. *Mais uma vez, e aplicando-se justamente a proverbial expressão “Preso por ter cão, e preso por não ter”, da interpretação empreendida no caso concreto pela administração tributária resulta uma eventual impossibilidade objectiva de o contribuinte exercer o seu direito de reembolso.*

XXIX. *Só se poderá, pois, entender que a recorrente comunicou à adquirente do bem ou serviço em causa a referida anulação do imposto, não se afigurando plausível inferir do disposto no n.º 11 do art. 78.º do CIVA, de acordo com o que já ficou dito, que aquela obrigação legal de fazer tal comunicação na pessoa do liquidatário judicial,*

XXX. *Ou sequer que teria de se certificar da chegada ao conhecimento do mesmo liquidatário judicial a referida comunicação.*

XXXI. *Assim, dever-se-á ter como devida e legalmente exercido o direito de reembolso em causa empreendido pela recorrente, sob pena de, entendendo-se em sentido contrário, estar-se a sanar uma actuação constitucional e legalmente viciada por dela resultar uma interpretação da lei violadora dos princípios da legalidade, protecção e certeza jurídicas que enformam o ordenamento jurídico-tributário que se encontram constitucionalmente consagrados.*

XXXII. *Assim, deverá o presente recurso ter procedência em virtude da sentença ora recorrida fazer uma errónea aplicação, nomeadamente, do previsto na alínea b) do n.º 7 e do n.º 11 do art. 78.º CIVA e dar procedência a uma interpretação deste dispositivo de que resulta uma inconstitucionalidade material por violação dos princípios da legalidade, proporcionalidade e certeza e segurança jurídicas (n.º 2 do art. 266.º da CRP e art. 55.º da LGT).*

Nestes termos e nos demais de Direito que V. Excias. certamente suprirão,

Deverá o presente recurso ser considerado procedente, por provado, e conseqüentemente, sendo a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga revogada e a liquidação em causa ser considerada ilegal e como tal anulada, tal como a liquidação de juros de mora a esta referentes.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – Por despacho da relatora no TCA-Norte (a fls. 203 a 209 dos autos), aquele Tribunal julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do objecto do recurso e competente para o efeito este Supremo Tribunal, para quem os autos foram remetidos precedendo requerimento nesse sentido (cfr. fls. 201 dos autos).

4 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 216/218 dos autos, concluindo no sentido de que *a sentença recorrida padece do vício de violação de lei que lhe é imputado pela Recorrente e nessa medida deve ser revogada, julgando-se procedente a impugnação judicial e determinando-se a anulação do acto de liquidação adicional, porquanto embora o dever de comunicação a que alude o n.º 11 do artigo 78.º do CIVA não tenha sido devidamente cumprido, e não tendo sido posta em causa a boa fé da Recorrente, tal facto não põe em causa o direito da Recorrente na regularização do imposto a seu favor, perante a natureza de crédito incobrável, ao abrigo da alínea b) do n.º 7 do mesmo preceito legal.*

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 219/221 dos autos), nada vieram dizer. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar improcedente a impugnação deduzida contra liquidação adicional de IVA e juros compensatórios referente ao primeiro trimestre de 2005, resultante de “regularização” de IVA por *crédito incobrável em processo de insolvência do devedor*, não aceite pela Administração fiscal por incumprimento de requisitos formais.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1. *A impugnante, à data a que se reportam estes autos, exercia a actividade económica com o CAE 014390 – fabricação do outro vestuário de malha;*

2. *Em sede de IVA encontrava-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral;*

3. *No período de 05-03T (primeiro trimestre de 2005), a Impugnante efectuou uma regularização a seu favor, no valor de 7.548,81€, que mencionou na declaração periódica respectiva;*

4. *A regularização referida no ponto antecedente refere-se a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência da sociedade B....., LD”, cuja sentença de decretamento de insolvência foi proferida em 07.01.2005;*

5. *Em 28.01.2005, a impugnante remeteu, sob registo e aviso de receção, uma missiva à sociedade “B....., LD”, com o seguinte teor: - cfr. fls. 27 a 31 dos autos, em suporte físico:*

“Vimos pela presente informar V. Ex.as que, ao abrigo do n.º 8, do artigo 71.º do CIVA, iremos proceder ao pedido de reembolso de IVA, no valor de €7.509,05, referente ao saldo devedor da V/ Conta Corrente no valor de €47.030,36”;

6. *A missiva referida no ponto antecedente foi devolvida ao remetente com indicação de encerrado – cfr. carimbo apostado no envelope da missiva a fls. 19 e fls. 20 do Processo administrativo;*

7. A Impugnante não comunicou ao administrador de insolvência a anulação do imposto para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada;

8. A sentença referida no ponto 4 transitou em julgado em 09.02.2005 – cfr. fls. 57 dos autos em suporte físico;

9. Por apenso ao processo de insolvência referido em 4, correu termos processo de reclamação de créditos, sendo reclamante a aqui impugnante, no qual foi reconhecido o crédito no valor de 83.097,72€, tendo a sentença transitado em julgado em 16.02.2006 – cfr. fls. 68 dos autos em suporte físico;

10. Pela Ordem de Serviço OI200801219, de 27.11.2008, foi iniciada ação inspetiva à Impugnante, quanto ao período 05.03T (primeiro trimestre de 2005) – cfr. fls. 5 do Processo administrativo;

11. Pelo ofício 509.1332, de 11.12.2008, foi a Impugnante notificada do projecto de relatório de inspeção, sendo indicado que teria dez dias para exercer direito de audição – cfr. fls. 1 do Processo administrativo;

12. Em 02.01.2009, a Impugnante exerceu direito de audição, por escrito – cfr. fls. 23 e 24 do Processo administrativo;

13. Pelo ofício 509 663, de 16.01.2009, foi a Impugnante notificada do relatório de inspeção, o qual aqui se extrai, na parte relevante, como segue:

“III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS A MATÉRIA TRIBUTÁVEL

1. No período 05-03T (1º trimestre de 2005) o sujeito passivo efectuou uma regularização a seu favor, no valor de €7.548,81, que mencionou no campo 40 da declaração periódica respectiva.

2. Esta regularização refere-se a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência regulado pelo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004 de 18 de março, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 200/2004 de 18 de Agosto.

3. Tais créditos respeitam ao seu cliente B....., Lda, com NIPC e que por sentença proferida em 2005/01/07 foi declarado insolvente.

4. Nos termos do artigo 78.º do Código do IVA (71º antes da renumeração efectuada pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de junho) para que o sujeito passivo credor possa regularizar o IVA relacionado com créditos considerados incobráveis, torna-se necessário:

4.1 Ter na sua posse uma Certidão do Tribunal certificando a “declaração de insolvência”, e se a mesma “transitou em julgado”, com as “respectivas datas”, bem como “prova” de que os créditos foram reclamados pelo credor e não impugnados e que pretende efectuar a regularização do imposto já entregue ao Estado. (informação n.º 2166 de 95.08.22 da DSIVA)

4.2 Nestes termos, o sujeito passivo que reúna todos os requisitos necessários para proceder a regularização, poderá exercer o direito à dedução/regularização, no prazo de quatro anos contado a partir da data do trânsito em julgado da sentença que declarou a insolvência.

4.3 Todavia, é indispensável que seja “comunicado” ao adquirente dos bens ou serviços a anulação do imposto para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada.

4.4 Para efeitos da “comunicação” a que se refere o n.º 11 do art. 78.º do CIVA consideram-se idóneos, qualquer um dos meios de comunicação escrita – carta, ofício, telex, telegrama – com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA (ver Ofício-Circulado n.º 33129, de 93.04.02, da DSCA do SIVA).

4.5 Significa isto que, estando o sujeito passivo em condições de proceder a dedução/regularização, **e prevendo fazê-la num determinado período de imposto deverá PREVIAMENTE a essa regularização COMUNICAR a sua intenção de regularização – anulação do imposto – para que o adquirente dos bens ou serviços possa proceder também à rectificação da dedução inicialmente efetuada.**

4.6 Relativamente a entidade a quem deve ser feita a comunicação prevista no n.º 11 do artigo 78.º do CIVA, a mesma deverá ser feita ao **adquirente** dos bens ou serviços, ou seja, ao Administrador da Insolvência na qualidade de representante legal do insolvente.

4.7 Ora, o sujeito passivo durante a ação inspetiva exibiu como elementos de prova:

- Fotocópia de um requerimento dirigido ao Juiz do Tribunal Cível da Comarca de Barcelos, a deduzir a reclamação do seu crédito (Anexo 1).

- Fotocópia da sentença da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Cível da Comarca de Barcelos em 07/01/2005 (Anexo 2).

- Fotocópia da carta e do aviso de receção remetida a empresa devedora comunicando a intenção de efetuar a regularização do IVA (Anexos).

4.8 Confrontando os elementos de prova exibidos pelo sujeito passivo com os elementos de prova exigidos e referidos nos pontos 1 a 6 desta informação, facilmente se conclui que o sujeito passivo não reúne todos os requisitos necessários, ou seja:

4.8.1 Não apresentou/exibiu uma **certidão emitida pelo Tribunal** da qual conste a data em que o devedor foi declarado Insolvente e a data em que a sentença declaratória da Insolvência transitou em julgado, data esta que marca o início do prazo para exercer o direito a dedução do imposto inicialmente liquidado. (Possui fotocópia da sentença declaratória da insolvência).

4.8.2 *Apenas apresentou/exibiu prova de que reclamou o crédito, mas não apresenta prova de que esse crédito foi reconhecido e não reclamado.*

5. *Face a tudo o que foi exposto, verifica-se que o sujeito passivo não reúne todos os requisitos exigidos pelo artigo 78.º do Código do IVA (71º antes da renumeração efectuada pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de junho), pelo que a regularização efectuada no período 05-03T foi efectuada sem observância dos preceitos legais e por isso é indevida.*

(...)

3. *Apesar do sujeito passivo ter exercido o Direito de Audição fora de prazo, passamos a analisar os argumentos apresentados.*

4. *Não pode o sujeito passivo afirmar que não apresentou certidão do Tribunal a certificar a “declaração de insolvência”, e se a mesma “transitou em julgado”, com as “respetivas datas”, bem como “prova” de que os créditos foram reclamados pelo credor e não impugnados, porque tal não foi solicitado pelo técnico, pois:*

4.1 *Tais elementos têm de estar na sua posse e fazer parte integrante da sua contabilidade e sem os quais a regularização efectuada é indevida.*

4.2 *Tais elementos começaram por lhe serem solicitados em 24/04/2006 através do nosso ofício n.º 506.5664 e várias vezes durante A ACÇÃO RESPECTIVA.*

4.3 *Durante a ação inspetiva o sujeito passivo apresentou novos elementos, nomeadamente fotocópia da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Cível da Comarca de Barcelos em 07/01/2005 e fotocópia da carta e do aviso de receção remetida à empresa devedora, comunicando a intenção de efetuar a regularização do IVA.*

4.4 *Não tendo sido apresentados mais elementos para além dos já referidos, só podemos concluir que o sujeito passivo não os tem na sua posse e como tal não está habilitado a efectuar a regularização a seu favor.*

5.1 *O sujeito passivo conhece a identidade do Administrador da Insolvência e o seu domicílio profissional, uma vez que:*

5.1.1 *Dispõe o n.º 1 do artigo 38.º do Código da insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), na versão anterior ao Decreto-Lei n.º 282/2007, de 7 de agosto, que É ainda dada publicidade à sentença de declaração de insolvência por meio de anúncio no Diário da República de que constem os elementos enunciados nas alíneas a), b), d) e m) do artigo 36.º*

5.1.2 *Da alínea d) do artigo 36º do mesmo diploma legal consta “nomeia o Administrador da Insolvência, com indicação do seu domicílio profissional”*

5.1.3 *Por outro lado, acresce que na fotocópia da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Cível da Comarca de Barcelos em 07/01/2005 que o sujeito passivo facultou durante a ação inspetiva, consta a identidade do Administrador nomeado.*

5.2 *Como o sujeito passivo afirma e bem “...quando o Administrador toma posse do cargo chama a si todos os atos de gestão da empresa em causa ...”, ou seja o Administrador da Insolvência é a pessoa nomeada pelo Tribunal com poderes ordinários de Administração da sociedade, declarada insolvente, a quem compete, entre outros, o cumprimento das obrigações tributárias, pelo que aquela comunicação terá de ser obrigatoriamente feita ao Administrador da Insolvência por ser o seu representante legal.*

6. *Refira-se ainda que:*

6.1 *O sujeito passivo efectuou a regularização do imposto a seu favor na declaração periódica relativa ao período de 05-03T cuja data limite de remessa ao SIVA foi 15 de maio de 2008. Ora os créditos reclamados foram reconhecidos e não impugnados por sentença proferida em 30/11/2005 que transitou em julgado em 16/02/2006.*

6.2 *Independentemente das certidões apresentadas pelo sujeito passivo, continua a não estar reunido o requisito imposto pelo n.º 11 do artigo 78.º do CIVA, sem o qual não é devida a regularização efetuada.*

7. *Face a tudo o que foi exposto, ficou demonstrado que o sujeito passivo não estava habilitado a efetuar a regularização do imposto a seu favor no montante de €7.548,81 no período de 05-03T, pelo que são de manter as correções inicialmente propostas.”*

14. *Da referida ação inspetiva resultaram correções técnicas, em sede de IVA, para o referido período, no valor de 7.548,81€ - cfr. fls. 28 do Processo administrativo;*

15. *A petição inicial que motiva os presentes autos foi entregue neste Tribunal, em 30.09.2008 – cfr. fls. 2 dos autos em suporte físico.*

6 – *Apreciando*

6.1 *Do mérito do recurso*

A sentença recorrida, a fls. 123 a 135 dos autos, julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra liquidação adicional de IVA e juros compensatórios do exercício de 2005, resultantes de correções meramente aritméticas em sede de IVA resultantes da desconsideração pela Administração tributária - por inobservância de requisitos formais - da “regula-

rização” de imposto a seu favor efectuada pela recorrente na sua declaração periódica de IVA relativa ao primeiro trimestre de 2005 respeitante a um “crédito incobrável” que detinha sobre a sociedade “B.....”, declarada insolvente.

Para assim decidir, considerou a sentença recorrida que, no que se refere a créditos incobráveis no âmbito do processo de insolvência (...), para que o sujeito passivo credor possa exercer o seu direito à dedução, deve ter em seu poder uma certidão emitida pelo Tribunal competente, que deve mencionar a declaração de insolvência por meio de sentença, o credor tem que ter reclamado créditos e estes têm de ser reconhecidos e a sentença tem de ter transitado em julgado e que, no caso dos autos, a regularização do período 0503T, cuja data limite era 15.05.2005, ocorreu quando ainda não estava reconhecido o crédito por sentença transitada em julgado. Mais considerou a sentença recorrida que ainda que não fosse de improceder a tese da impugnante por esta via, sempre se dirá que faltou outro pressuposto para que a dedução pudesse ser efectuada, pois o artigo 78.º, n.º 11 do CIVA impõe a comunicação da regularização ao adquirente do serviço ou dos bens e uma vez que à data da comunicação, a B..... já se encontrava sob tutela do administrador de insolvência, a comunicação sempre deveria ter sido efectuada junto deste, sendo que resulta da sentença de insolvência a sua identificação completa, mais constando que, para todos os efeitos, passa a ser ele quem representa a sociedade insolvente. Considerou ainda que o Tribunal poderia dar como verificada tal formalidade se se tivesse demonstrado que a comunicação efectuada, além de não ter sido dirigida à entidade certa, tivesse chegado ao conhecimento desta, mas tal não se demonstrou, sendo que o fíto da comunicação ao adquirente do serviço ou dos bens é permitir que este faça o acerto simétrico que se impõe e não se tendo mostrado cumprida esta formalidade sempre se frustra a finalidade que impera neste sistema (cfr. sentença recorrida, a fls. 132/133 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, imputando à sentença recorrida erro de julgamento por errada interpretação e aplicação do disposto na alínea b) do n.º 7 e n.º 11 do artigo 78.º do Código do IVA, alegando que exerceu o direito de reembolso da quantia de €7.548,81, referente a IVA adiantado e do qual nunca recebeu a respectiva verba em virtude de, entretanto, a devedora ter sido decretada como falida de acordo com todos os requisitos legais previstos para o efeito, não prevendo a lei como requisito a necessidade de aguardar pelo trânsito em julgado do apenso de reclamação de créditos, que a comunicação seja efectuada ao liquidatário judicial ou que teria de se certificar da chegada ao conhecimento do mesmo liquidatário judicial a referida comunicação, mais alegando que a interpretação proposta pela Fazenda pública e pela administração tributária, que mereceu procedência no entender do tribunal a quo (...) é violadora dos princípios da legalidade, proporcionalidade e certeza e segurança jurídicas (n.º 2 do art. 266.º da CRP e art. 55.º da LGT).

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos defende o provimento do recurso, porquanto não obstante entenda que o dever de comunicação a que alude o n.º 11 do artigo 78.º do CIVA não tenha sido devidamente cumprido, tal facto não põe em causa o direito da Recorrente na regularização do imposto a seu favor, perante a natureza de crédito incobrável, ao abrigo da alínea b) do n.º 7 do mesmo preceito legal (cfr. parecer, a fls. 218 dos autos).

Vejam os.

O artigo 78.º do Código do IVA, na redacção aplicável, não impunha - como não impõe - como requisito da regularização de imposto a favor do credor o trânsito em julgado da sentença de reclamação de créditos na qual tenha sido graduado o crédito incobrável reclamado -, como, aliás, também não impõe que a prova do decretamento da insolvência do devedor tenha de ser feita por certidão do Tribunal, como exige a Administração fiscal.

Em bom rigor, a lei nada diz sobre a forma pela qual se comprovam os requisitos formais dos quais depende o direito à regularização do IVA por créditos considerados incobráveis, deixando espaço à Administração fiscal para, por via infra-legal, dispor sobre a matéria, nos casos em que os sujeitos passivos que queiram efectuar “regularizações” de IVA pretendam conformar o seu modos operandi de forma a prevenir ou a minimizar conflitos com a Administração fiscal, designadamente por via de informações vinculativas.

Como diz GUILHERME DE OLIVEIRA MARTINS (Regularizações de IVA: Pistas para Auditoria e Contabilidade, in SERGIO VASQUES (Coord.), CADERNOS IVA 2014, Almedina, Coimbra, 2014, p. 172) apesar da clareza límpida da lei, era entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), como tal vertido em diversas instruções administrativas e respostas e pedidos de informação vinculativa, que as exigências quanto à qualificação de incobrável de um crédito no âmbito de um processo de insolvência, *rectius*, quanto à qualificação de incobrável de um crédito para efeitos de IVA, passavam não só pelo trânsito em julgado da sentença de insolvência (único requisito explicitado pela lei), mas também pela reclamação de créditos por parte do devedor.

Ora, que é do trânsito em julgado da sentença que decretou a insolvência do devedor e não do trânsito em julgado do apenso de reclamação de créditos, que se conta o prazo - à data de 4 anos -, de

que dispunha o credor para proceder à regularização do IVA contido no crédito incobrável, já este STA teve ocasião de explicitar no seu Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005, proferido no rec. n.º 0888/03. Daí que, no caso dos autos – em que o trânsito em julgado da sentença que decretou a insolvência do devedor ocorreu em 9/02/2005 (cfr. o n.º 8 do probatório fixado) – não pode afirmar-se, como fez a sentença recorrida, que a “regularização” foi indevidamente efectuada porquanto a regularização do período 0503T, cuja data limite era 15.05.2005, ocorreu quando ainda não estava reconhecido o crédito por sentença transitada em julgado, pois que o que importa para efeitos de aferir da tempestividade da “regularização” é o trânsito em julgado da sentença que declarou a insolvência e não a do trânsito em julgado do apenso de verificação e graduação dos créditos, sem prejuízo de ser lícito à Administração fiscal a exigência de prova da incobrabilidade do crédito, pressuposto da faculdade de proceder à regularização do IVA.

Já no que respeita à comunicação ao adquirente do bem ou serviço da intenção de proceder à regularização do IVA por via da respectiva “anulação”, para que aquele possa proceder à rectificação da dedução inicialmente efectuada (operação simétrica à efectuada pelo credor), tal dever tem expressa consagração legal (cfr. o n.º 11 do artigo 78.º do Código do IVA), não apenas para os casos de créditos incobráveis em processo de insolvência mas para todos os previstos no respectivo n.º 7, bem como no caso previsto na alínea d) do n.º 8, não tendo por fonte o “direito circulatório”, que como tal não obriga os particulares, mas a própria lei, que a todos obriga.

Ora, tal dever de comunicação ao adquirente que seja sujeito passivo de IVA terá de fazer-se, caso este seja pessoa colectiva, a quem legalmente a represente, sendo que, em caso de insolvência – um dos casos em que tal dever de comunicação é legalmente imposto -, a representação da sociedade insolvente cabe ao administrador da insolvência que tenha sido nomeado, o qual assume a sua representação para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência, nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do CIRE.

Daí que, a comunicação efectuada pela recorrente, da qual dependia, nos termos da lei, a legalidade da “regularização” de IVA que pretendia efectuar, não tenha sido devidamente cumprida, não podendo tal irregularidade ser relevada porquanto a ora recorrente nada fez perante a devolução da carta, não permitindo assim que a comunicação chegasse ao administrador da insolvência e que este pudesse proceder ao “acerto simétrico” postulado pela anulação do IVA pelo credor.

Entende o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA que não obstante o dever de comunicação a que alude o n.º 11 do artigo 78.º do CIVA não tenha sido devidamente cumprido, tal facto não põe em causa o direito da Recorrente na regularização do imposto a seu favor, perante a natureza de crédito incobrável, ao abrigo da alínea b) do n.º 7 do mesmo preceito legal (cfr. parecer, a fls. 218 dos autos).

Não vemos, porém, que a jurisprudência comunitária que cita em favor da sua tese seja transponível para o caso dos autos, sobretudo porque a Directiva IVA não impõe aos Estados-Membros os ajustamentos às liquidações de imposto em razão do não pagamento total ou parcial (créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa) – cfr. ALEXANDRA MARTINS/PEDRO MOREIRA, *Regularizações de IVA: A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito*, pp. 56/59 e SUSANA CLARO/HUGO SALGUEIRINHO MAIA, *Recuperação de IVA de Créditos Incobráveis ou de Cobrança Duvidosa*, pp. 471/472, ambos in SERGIO VASQUES (Coord.), *CADERNOS IVA 2014*, Almedina, Coimbra, 2014 – e em causa não está o exercício do direito à dedução, antes a anulação do imposto já liquidado e pago.

Assim, a formalidade indevidamente cumprida, que se afigura “ad substantiam”, impede a legalidade da regularização do IVA efectuada pelo credor e consequentemente o provimento do recurso.

E não se alegue, como faz a recorrente, que esta interpretação é violadora dos princípios da legalidade, proporcionalidade e certeza e segurança jurídicas, pois que tal dever resulta directa e imediatamente da lei e a consequência do seu incumprimento – a ilegalidade da “regularização” efectuada -, é a adequada em caso de inobservância dos requisitos legais dos quais depende a legalidade da rectificação, não se afigurando nem desproporcionada nem inesperada, daí que não se nos afigure haver qualquer violação dos mencionados princípios constitucionais.

Pelo exposto, há-de concluir-se que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (Relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

- I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- II — À luz da apontada disposição legal, no recurso de revista excepcional está excluído o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos.*

Processo n.º 296/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 13 de Novembro de 2014, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 16 de Dezembro de 2013, que julgara improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 2810201001132024, instaurada no Serviço de Finanças do Funchal – 1 contra a sociedade “B..... UNIPESSOAL, LDA” e contra si revertida, por dívidas de IRC e respectivos juros compensatórios do exercício de 2008, no valor global de €2.343.168,41, concluindo as suas alegações de recurso nos seguintes termos:

i. Ao considerar, sem mais, que ao Recorrente foi facultado o direito de audição, apenas porque o mesmo foi notificado para o efeito, incorreu a sentença recorrida em omissão de pronúncia;

ii. Com efeito, o que está em causa é a impossibilidade de defesa quanto aos fundamentos constantes do despacho de reversão em tudo divergentes dos constantes do Projecto de reversão;

iii. Está demonstrada a nulidade da decisão por omissão de pronúncia nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do CPPT, tendo o Tribunal incumprido o dever de resolução de todas as questões submetidas à sua apreciação, na medida em que deveria não apenas ter confirmado se o Recorrente foi notificado para exercer o seu direito de audição prévia, mas também o próprio conteúdo quer do projecto de reversão, quer da decisão de reversão, para aferir dos fundamentos invocados;

iv. A Decisão Recorrida padece do vício de nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto, designadamente, quanto aos factos não provados em que o Tribunal se limitou a concluir que “não se provaram quaisquer outros factos, com relevância para a decisão da causa”, omitindo assim quais os factos que não foram dados como provados nos presentes autos, em clara violação do n.º 4 do artigo 86.º da LGT e do n.º 4 do artigo 269.º da CRP;

v. A nulidade com base na falta de especificação dos fundamentos de facto da sentença não abarca apenas a falta de discriminação dos factos provados e não provados, conforme determina o n.º 2 do artigo 123.º do CPPT, mas também a falta de exame crítico das provas, previsto no n.º 3 do artigo 659.º do CPC;

vi. O Tribunal Recorrido não poderia desaproveitar e desprezar a prova testemunhal produzida com tal motivação, uma vez que não existe qualquer fundamento legal para que o depoimento da testemunha apresentada não tivesse sido tomado em consideração;

vii. A valoração da prova testemunhal era absolutamente fundamental para afastar o recurso à presunção judicial, como erradamente fez o Tribunal e que adiante se demonstrará;

viii. A decisão Recorrida não faz qualquer referência à matéria de facto sobre a qual a testemunha, C....., depôs, nem se explicou de forma fundamentada a razão pela qual a matéria e o seu depoimento não foi considerado na análise jurídica da pretensão formulada pelo ora Recorrente;

ix. Não estão demonstrados nos presentes autos os pressupostos de que depende a reversão do processo de execução fiscal;

x. Ao contrário do sustentado pelo Tribunal a quo e mantido pelo Tribunal Recorrido não resulta dos factos dados como provados que o Recorrente exerceu a administração de facto na sociedade devedora originária no momento em que se originou o facto tributário, ou seja, em 31.12.2008;

xi. Com efeito, o que resulta dos factos é que o Recorrente exerceu a administração de facto da sociedade até 29.01.2008 data em que renunciou ao cargo de administrador, pelo que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento da matéria de facto.

xii. Errou o Tribunal a quo, ao concluir pela existência de uma forte probabilidade do exercício de facto e inexistência de razões para duvidar que tal exercício se tenha verificado.

xiii. As presunções judiciais enquanto ilações que a lei ou o julgador tiram de um facto conhecido para firmar um outro desconhecido, sendo as judiciais unicamente admitidas nos casos e termos em que é admitida a prova testemunhal (arts. 349 e 351 do CC);

xiv. Errou o Tribunal Recorrido ao considerar que o Tribunal a quo não recorreu a qualquer presunção judicial, enquanto tal resulta de forma expressa e inequívoca da Sentença;

xv. A oposição à execução apresentada deverá ser apreciada na sua plenitude, por tempestiva, e a final considerada procedente, por provada, visto que nem o Recorrente era administrador da sociedade devedora originária no momento em que se verificou o facto tributário, quer na data limite de pagamento voluntário, nem o Recorrente teve culpa por não terem sido pagas as prestações tributárias subjacentes a este processo, nem foi responsável por qualquer diminuição do património da sociedade devedora originária.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o douto parecer de fls. 887 a 889 dos autos, concluindo no sentido da não admissão da revista, por não se verificarem os pressupostos de que depende a sua admissão.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão recorrido:

1-No dia 13/08/1999 foi objecto de registo a constituição da sociedade “B..... - Exploração de Minas, S.A.” (.....), sendo designados administradores D....., E..... e F..... (cfr. documento junto a fls.30 a 33 dos presentes autos);

2-Por inscrição datada de 14/01/2008, foi objecto de registo a designação como administradores de C....., A..... (ora oponente) e D....., por deliberação datada de 27/12/2006 (cfr. documento junto a fls.30 a 33 dos presentes autos);

3-Por inscrição datada de 13/06/2008, foi objecto de registo a cessação de funções como administradores dos indicados no ponto antecedente, através de renúncia datada de 29/01/2008 (cfr. documento junto a fls.30 a 33 dos presentes autos);

4-Por inscrição da mesma data, foi objecto de registo a transformação em sociedade por quotas, passando a designar-se “B..... - Unipessoal, Lda.”, datando a deliberação de 31/03/2008 (cfr. documento junto a fls.30 a 33 dos presentes autos);

5-Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º.OI201000444, de 01/06/2010, foi ordenada acção inspectiva interna referente ao exercício de 2008 da sociedade “B..... - Unipessoal, Lda.”, em sede de IRC, concluindo-se pela imputação ao sujeito passivo da matéria coletável no valor de € 11.197.974,13, nos termos do relatório de inspecção cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr. relatório de inspecção cuja cópia se encontra junta a fls.271 a 277 dos presentes autos);

6-Desta inspecção resultou a liquidação de IRC do exercício de 2008 com o n.º 20108310004379, no valor de € 2.343.168,41, a pagar pela “B..... - Unipessoal, Lda.” (cfr. documento junto a fls.278 dos presentes autos);

7-A “B.....” apresentou reclamação graciosa desta liquidação, a qual foi indeferida por decisão datada de 11/04/2011 (cfr. documentos juntos a fls.55 a 58 dos presentes autos);

8-No dia 13/10/2010, no 1.º Serviço de Finanças do Funchal foi instaurado o processo de execução fiscal n.º2810-2010/113202.4, contra a sociedade “B..... - Unipessoal, Lda.”, por falta de pagamento da liquidação referenciada no ponto n.º 6 (cfr. documento junto a fls.18 dos presentes autos);

9-No dia 21/03/2011, foi exarada informação no processo de execução fiscal, da qual consta o seguinte:

“(…) Consultado o sistema informático, nomeadamente a consulta ao Sistema Informático de Penhoras Automáticas, verifica-se que foram efetuadas penhoras aos seguintes bens móveis e imóveis:

- Pedido de penhora do saldo da conta bancária (n.º) que a sociedade detém junto a NIPC, tendo esta instituição bancária respondido que a executada B..... é cliente mas não existe saldo em seu favor.

- Pedido de penhora de créditos (nº 281020100000101590) efetuado à sociedade G....., LDA.”, NIPC, não tendo esta sociedade reconhecido a obrigação. A isto acresce que, não são conhecidos, em favor da sociedade executada, quaisquer outros:

- Bens imóveis;
- Bens móveis, designadamente veículos automóveis sujeitos ao Imposto de Circulação e Camionagem ou sujeitos a IUC;
- rendimentos ou outros valores;
- transações económicas passíveis de penhora;
- contas bancárias ativas.

(...)

Nos termos dos artigos 23 n.º 4 e 60 da LGT deverá então proceder-se, por carta registada, à notificação dos revertidos para exercício de direito de audição, no prazo de 10 dias.” (cfr. documento junto a fls.60 a 62 dos presentes autos);

10-No dia 7/06/2011, o Chefe de Finanças determinou a preparação da reversão da execução fiscal contra o oponente e a sua notificação para exercício do direito de audição prévia (cfr. documento junto a fls.62-verso dos presentes autos);

11-No dia 19/07/2011, o oponente exerceu o seu direito de audição prévia, através de exposição dirigida ao Chefe de Finanças (cfr. documento junto a fls.96 a 98 dos presentes autos);

12-No dia 5/09/2011 foi exarada informação no processo de execução fiscal, da qual consta o seguinte:

“(..)

No âmbito da ação de inspeção interna, titulada com n.º OI20100444, de que foi a sociedade objeto e devidamente notificada, dando-se aqui por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, resulta que o montante apurado pela diferença entre o preço de venda do prédio misto, localizado ao Sítio do, do Lado Norte, freguesia de, concelho do Funchal, inscrito, a parte rústica na matriz cadastral sob os artigos 45 e 45/48 da Secção AC e a parte urbana na matriz predial respetiva sob os artigos 389, 394, 398, 400, 401, 425 e 2216 (€ 14.450.000,00) e o preço de compra do referido prédio (Parte Norte) e do prédio rústico (Parte Sul) inscrito na mencionada matriz sob os artigos 5 a 19 da Secção AG (pelo valor global de € 4.500.000,00), expurgado do sinal entregue pelos sujeito passivo A....., NIF e pelo ora exponente C....., NIF (€ 50.000,00) é precisamente o mesmo que o valor da alienação das ações que os mesmos detinham na executada originária B..... à sociedade luxemburguesa H....., S.A.,, mais concretamente, € 10.000.000,00 (dez milhões de euros). Ocorre que o pagamento da aquisição das ações dos referidos sujeitos passivos não foi efetuado pela própria adquirente, a entidade H....., SA, mas sim pela própria B..... aos contribuintes C....., NIF e A....., NIF, através da realização de duas transferências bancárias, a cada um destes, nos montantes de € 2.325.000,00 e € 2.675.000,00 - no total dos referidos € 10.000.000,00 - que se efetivaram em 29/01/2008 e 18/07/2008 (cf. Documentos n.ºs 1 e 2 em anexo), respetivamente, tendo a B..... se sub-rogado na posição creditícia destes relativamente à sociedade luxemburguesa, nos termos do artigo 590.º do Código Civil. Daqui resulta claro que o negócio jurídico de alienação das ações por parte dos sócios-gerentes C....., NIF e A....., NIF à sociedade luxemburguesa H....., S.A., teve como fito único a transferência velada do montante resultante da diferença entre o preço de venda prédio misto, acima melhor identificado e o de compra do referido prédio e do prédio rústico (Parte Sul) inscrito na mencionada matriz sob os artigos 5 a 19 da Secção AS, expurgado do sinal por estes suportado (ou seja, os supra indicados € 10.000.000,00), para a esfera patrimonial privada dos referidos acionistas, os quais dissiparam, assim, culposamente, o património da executada originária B..... e tornando-o, consequentemente, insuficiente para a satisfação do crédito tributário de IRC, entretanto apurado e que ora se encontra em execução. Com efeito, cumpre sublinhar que, apesar da escritura de alienação do imóvel acima melhor identificado - da qual resultou o apuramento da mais-valia em sede de IRC ora em causa - se ter efetivado sem a direta participação do requerente, na qualidade de legal representante da executada originária, o facto é que esta aquisição das ações da B....., por parte da entidade de direito luxemburguês H....., S.A, ao exponente e ao anterior administrador A....., NIF, com sub-rogação à B..... da posição creditícia destes relativamente à sociedade luxemburguesa, nos termos do artigo 590.º do Código Civil, mais não foi que um meio artificioso que visou a transferência velada do montante da mais-valia apurada pela venda do imóvel e, por maioria de razão, impossibilitar à administração fiscal de promover a boa cobrança do imposto entretanto apurado. Tudo visto, não restam dúvidas que o requerente concorreu culposamente para a insuficiência do património da sociedade devedora originária e tornou-o insuficiente de IRC ora em execução, pelo que julgamos estarem reunidos os pressupostos para a prossecução da reversão contra o mesmo preparada, nos termos dos artigos 24.º, n.º 1, al.a), da L.G.T., e 153, n.º 2, do CPPT.

II – CONCLUSÃO

Por todo o acima exposto, somos de parecer que a reversão preparada contra o exponente A..... (...) deverá manter-se (...) uma vez que concorreu culposamente para a insuficiência de património da sociedade devedora originária, tornando-o insuficiente para a satisfação do crédito tributário de IRC ora em execução, mediante a utilização de um meio artificioso que consistiu na alienação das suas participações sociais a uma sociedade de capital luxemburguês designada H....., S.A., mas cujo pagamento foi efetivamente efetuado pela executada originária, com sub-rogação desta na posição creditícia daquele, sendo que o montante dessa alienação (€ 10.000.00000) é precisamente igual ao apurado pela diferença entre o preço de venda do prédio misto, localizado ao Sítio do, do Lado Norte, freguesia de, concelho do Funchal, inscrito, a parte rústica na matriz cadastral sob os artigos 45 e 45/48 da Secção AC e a parte urbana na matriz predial respetiva sob os artigos 389, 394, 398, 400, 401, 425 e 2216 (€ 14.450.000,00) e o preço de compra do referido prédio (Parte Norte) e do prédio rústico (Parte Sul) inscrito na mencionada matriz sob os artigos 5 a 19 da Secção AG (pelo valor global de €4.500.000,00), expurgado do sinal entregue pelo sujeito passivo C....., NIF e pelo ora exponente A....., NIF (€ 50.000,00). Daqui resulta claro que o negócio jurídico de alienação das ações por parte dos sócios-gerentes C....., NIF e A....., NIF à sociedade luxemburguesa H....., S.A., teve como fito único a transferência velada do montante resultante da diferença entre o preço de venda prédio misto, acima melhor identificado e o de compra do referido prédio e do prédio rústico (Parte Sul) inscrito na mencionada matriz sob os artigos 5 a 19 da Secção AG (pelo valor global de € 4.500.000,00), expurgado do sinal entregue pelo sujeito passivo C....., NIF e pelo ora exponente A....., NIF (€ 50.000,00).

(...)"

(cfr: documento junto a fls.197 a 200 dos presentes autos);

13-Na mesma data, a Chefe do Serviço de Finanças determinou a reversão da execução fiscal contra o oponente, pelo valor global de € 2.343.168,41, nos termos que constam de fls.197 a 200 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr: documentos juntos a fls.197 a 200 e 203-verso dos presentes autos);

14-No dia 15/01/2007, a sociedade "B.....", como promitente compradora, celebrou contrato promessa de compra e venda de um prédio misto, pelo valor de € 4.500.000,00 nos termos que constam de fls.362 a 365 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr: documento junto a fls.362 a 365 dos presentes autos);

15-Na mesma data, C..... e A....., como promitentes compradores, celebraram contrato promessa de compra e venda de um prédio misto, pelo valor de € 4.500.000,00 nos termos que constam de fls.335 a 340 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr: documento junto a fls.335 a 340 dos presentes autos);

16-No dia 25/01/2008, a sociedade "H....., S.A.", com sede no Luxemburgo, adquiriu a totalidade do capital social da "B.....", pelo valor de € 10.000.000,00 (cfr: documento junto a fls.347 a 360 dos presentes autos);

17-No dia 29/01/2008, as sociedades "B....." e "G....., Lda." celebraram, como compradoras, escritura pública de compra e venda de prédio misto, pelo valor de € 4.500.000,00 nos termos que constam de fls.370 a 376 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, ali intervindo o oponente como representante da "B....." (cfr: documento junto a fls.370 a 376 dos presentes autos);

18-À data, C..... e A..... figuravam como gerentes da sociedade "G....., Lda." (cfr: documento junto a fls.316 a 320 dos presentes autos);

19-Na mesma data de 29/1/2008, a sociedade "B....." celebrou contrato de empréstimo com o ".....", no valor de € 9.000.000,00 intervindo o oponente como representante da "B.....", com constituição de hipoteca a favor deste banco, sobre o imóvel referido no n.º17 (cfr: documento junto a fls.387 a 390 dos presentes autos);

20-No dia 29/01/2008, a sociedade "H....., S.A." ordenou o pagamento dos valores de € 2.325.000,00 e € 2.325.000,00 a C..... e A..... (cfr: documento junto a fls.195 dos presentes autos);

21-No dia 18/07/2008, a sociedade "H....., S.A." ordenou o pagamento dos valores de € 2.675.000,00 e € 2.675.000,00 a C..... e A..... (cfr: documento junto a fls.196 dos presentes autos).

22-Da informação que serviu de base à preparação da reversão da execução fiscal contra o oponente, devidamente identificada no n.º9 supra, igualmente consta a factualidade resultante da acção de inspecção interna, titulada com n.º.OI20100444 e devidamente descrita no n.º12 do probatório, mais tendo a mesma sido levada ao conhecimento do oponente/recorrente (cfr: documentos juntos a fls.60 a 64 dos presentes autos);

23-A reversão do oponente identificada no n.º 13 supra baseou-se no art.º 24, n.º 1, alínea a), da L.G.T., mais sendo efectuada em relação à totalidade da dívida exequenda, no montante de € 2.343.168,41 (cfr. documento junto a fls. 203-verso dos presentes autos);

24-Os montantes pecuniários identificados nos n.ºs 20 e 21 da factualidade provada foram debitados à sociedade executada originária “B.....”, respectivamente, nos dias 29/1/2008 e 21/7/2008 (cfr. documentos juntos a fls. 195 e 196 dos presentes autos).

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido para este STA como Recurso de Revista Excepcional (cfr. requerimento de interposição e despacho de fls. 882 dos autos), havendo agora que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – *Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

2 – *A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.*

3 – *Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.*

4 – *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*

5 – *A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.*

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito preceito legal a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar como uma *válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.»

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado, não estão preenchidos os pressupostos da revista excepcional, como bem conclui o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito.

Vejamos porquê.

A recorrente começa por imputar à sentença recorrida, e ao acórdão que a confirmou, nulidades por *omissão de pronúncia* e por *falta de especificação dos fundamentos de facto* da decisão (cfr. conclusão i. a v. das suas alegações de recurso), sendo que as nulidades da sentença foram já apreciadas

pelo acórdão recorrido, que as julgou inverificadas (cfr. acórdão recorrido, a fls. 830 a 833 dos autos), e quanto a eventuais nulidades imputadas ao próprio acórdão recorrido constitui jurisprudência pacífica deste STA que, atento o carácter extraordinário da revista excepcional prevista no artigo 150.º do CPTA, não pode este recurso ser utilizado para arguir nulidades, devendo as mesmas ser arguidas em reclamação para o tribunal recorrido, nos termos do artigo 615.º n.º 4 do Código de Processo Civil (cfr., entre muitos outros, os Acórdãos do STA de 26 de Maio de 2010, rec. n.º 097/10, de 12 de Janeiro de 2012, rec. n.º 0899/11, de 8 de Janeiro de 2014, rec. n.º 01522/13 e de 29 de Abril de 2015, rec. n.º 01363/14.

No demais, imputa a recorrente ao acórdão recorrido ostensivo *erro de julgamento da matéria de facto*, por errada apreciação da prova, alegando que, contrariamente ao decidido em primeira instância e confirmado pelo acórdão recorrido, *não resulta dos factos dados como provados que o Recorrente exerceu a administração de facto na sociedade devedora originária no momento em que se originou o facto tributário, ou seja, em 31.12.2008*, tendo o tribunal “a quo” *errado ao concluir pela existência de uma forte probabilidade do exercício de facto e inexistência de razões para duvidar que tal exercício se tenha verificado*, bem como ao considerar que foi feita prova da sua culpa na insuficiência do património societário para satisfazer a dívida exequenda.

Resulta, porém, e de forma inequívoca do n.º 4 do artigo 150.º do CPTA que: *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*, o que manifestamente não é o caso dos autos.

Pelo exposto se conclui não ser de admitir a revista.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pelo recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo presente recurso excepcional de revista, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, pois que a apreciação preliminar sumária dos pressupostos da sua admissibilidade se reveste de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes a tal não obsta.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Reclamação de créditos. Graduação de créditos. Crédito de contribuição autárquica. Ano da cobrança. Privilégio creditório imobiliário. Hipoteca. Garantia real.

Sumário:

- I — Os créditos provenientes de contribuição autárquica só gozam de privilégio creditório imobiliário desde que inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora ou acto equivalente e nos dois anos anteriores.*
- II — Se o crédito exequendo goza apenas da preferência relativa aos demais créditos que não gozem de garantia real anterior que lhe confere a penhora do imóvel, tal como definido no art.º 822.º do Código Civil e o crédito reclamado pela recorrente beneficia da garantia real sobre o imóvel penhorado que lhe é atribuída pela hipoteca registada em 1998, nos termos do disposto no art.º 868.º do Código Civil, tem este o direito de ser pago pelo valor do imóvel com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade no registo.*

Processo n.º 303/15-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorridos: B..... e Fazenda Pública.

Relatora: Exm.ª. Sr.ª. Cons.ª. Dr.ª. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – **Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto** de 31 de Março de 2015

Procedeu à seguinte graduação dos créditos verificados:
 Em primeiro lugar o crédito reclamado pela Fazenda Pública e a dívida exequenda.
 Em segundo lugar o crédito reclamado pela A.....

A.....S.A., veio interpor o presente recurso da sentença de verificação e graduação de créditos, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Nos termos do artigo 686º do Código Civil a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade no registo.

2. Só gozam de privilégio imobiliário sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos a Contribuição Autárquica, os créditos inscritos para cobrança no ano corrente na data de penhora, e nos dois anos anteriores.

3. A hipoteca, a favor da reclamante, sobre o imóvel penhorado e vendido nos autos, foi registada em 23.03.1998, e a penhora, a favor da Fazenda, por dívidas de contribuição autárquica, relativa aos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002 e acréscimos legais, foi inscrita em 27.03.2008, pelo que o crédito hipotecário reclamado pela recorrente goza de preferência no pagamento em relação a esse crédito por dívida de contribuição autárquica, e legais acréscimos.

4. A dita sentença ao graduar o crédito exequendo relativo a contribuição autárquica e acréscimos, com preferência sobre o crédito hipotecário da recorrente, violou os artigos 686º, 735º, 744 n.º1 e 822º, n.º1 do Código Civil e artigo 24º do Código Contribuição Autárquica.

5. Pelo que, deve a dita sentença recorrida ser revogada e, em consequência, o crédito reclamado pela recorrente, com os limites assegurados pela hipoteca, ser graduado em 2º lugar, imediatamente a seguir ao crédito reclamado pela Fazenda Nacional, referente a IMI de 2006 e 2007, e antes do crédito exequendo, como é de Justiça.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da procedência do recurso.

O tribunal recorrido considerou provados os seguintes factos:

a) Contra B....., foi instaurada a execução fiscal 3581200401030850 e apensos, para cobrança de uma dívida de Contribuição Autárquica e acrescidos no valor de € 5.069,84.

b) A dívida acima descrita encontra-se garantida por uma penhora efectuada 19.03.2008, sobre uma fracção designada pela letra D e inscrita na matriz predial urbana sob o artº 7665, cfr. fls. 4 da execução junta.

c) A penhora acima referida foi inscrita na competente Conservatória do Registo Predial em 27.03.2008, conforme fls. 3 (verso) da execução apensa.

d) A hipoteca referida em A), foi registada a favor da A..... em 23.03.1998, cfr. fls. 3 (verso), destes autos.

Em discussão nestes autos encontra-se a liquidação da graduação do crédito da recorrente que se mostra garantido por hipoteca registada em 23 de Março de 1998, onerando o imóvel que foi penhorado no processo de execução fiscal apenso.

Apesar de não contar expressamente da matéria provada, como deveria, o crédito exequendo reporta-se a Contribuição Autárquica de 1999, 2000, 2001 e 2002 e foi inscrito para cobrança nos anos de 2003, 2004 e 2005 pelo que a penhora registada em 27.03.2008 não lhe confere o privilégio creditório imobiliário estatuído no artº 744º, n.º 1 do Código Civil, os créditos provenientes de contribuição autárquica só gozam de privilégio creditório imobiliário desde que inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora ou acto equivalente e nos dois anos anteriores.

O crédito exequendo goza apenas da preferência relativa aos demais créditos que não gozem de garantia real anterior que lhe confere a penhora do imóvel, tal como definido no artº 822º do Código Civil.

O crédito reclamado pela recorrente beneficia da garantia real sobre o imóvel penhorado que lhe é atribuída pela hipoteca registada em 1998, nos termos do disposto no artº 868º do Código Civil, pelo que tem o direito de ser pago pelo valor do imóvel com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade no registo.

A sentença recorrida que assim não entendeu enferma de manifesto erro de direito, a determinar a sua revogação, impondo-se que o crédito da recorrente seja graduado em segundo lugar, a seguir ao crédito reclamado pela Fazenda Pública, respeitante a IMI, e, tomando prioridade sobre o pagamento do crédito exequendo.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e graduar o crédito da recorrente em segundo lugar, a seguir ao crédito reclamado pela Fazenda Pública, respeitante a IMI, e, tomando prioridade sobre o pagamento do crédito exequendo.

Sem custas por não ter havido contra-alegações.

Processado e revisto com recurso a meios informáticos pela signatária - cfr. artigo 131/5 do CPC aplicável *ex vi* artigo 2. e) do CPPT.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Alienação onerosa de imóvel. Mais-valias.

Sumário:

Vendido um imóvel (bem comum) na constância do matrimónio e não tendo o mesmo sido partilhado, são os cônjuges os titulares do rendimento correspondente a eventual ganho obtido com tal alienação (al. a) do n.º 1 e n.º 4 do art. 10º do CIRS), com a consequente sujeição a imposto (IRS), se não tiver ocorrido qualquer das causas de exclusão tributária previstas no mesmo normativo.

Processo n.º 341/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

Compulsando os autos, constata-se que, lavrado em 21/1/2004 (?) o termo de remessa (aposto a fls. 84) ao TAF de Castelo Branco, o subseqüente termo de apresentação e exame foi aposto na folha 90 inexistindo, portanto, as fls. n.ºs. 85 a 89, apesar de nesse mesmo termo de apresentação e exame se fazer constar que os autos foram apresentados «... processados em 89 fls., sem vício, rasura, emenda ou entrelinha que dúvida façam».

Crê-se, todavia, que tais folhas corresponderão às que constituem as fls. 80 a 89 do PAT apenso.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, julgou procedente a impugnação judicial que A..... deduziu contra a liquidação oficiosa de IRS relativa ao ano de 1996.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. A alegação da Impugnante, ora recorrida, acolhida na sentença posta em crise, baseia-se no facto de, no âmbito de um processo de divórcio que culminou na Petição para Divórcio por Mútuo Consentimento, deduzida no dia 2 de Fevereiro de 1996 pela própria e pelo Sr. B..... (não se dispondo, contudo, de dados que permitam saber se existe sentença transitada em julgado), ter sido celebrado, a 20 de Dezembro de 1995, um contrato-promessa de compra e venda entre a Impugnante e o seu então marido, e os pais daquela, de acordo com o qual os primeiros transmitiam aos segundos o prédio urbano sito no Bairro, freguesia, concelho de Portalegre, descrito na Conservatória do Registo Predial da mesma cidade sob o n.º 0808/090492 e inscrito na matriz sob o artigo 77, mediante o pagamento da importância de Esc. 9.328.000\$00, sendo que o contrato prometido – contrato de compra e venda – foi celebrado por escritura pública entre as partes em 18-03-1996 (cfr. fls. 40 e 7 spts. dos autos).

2. E que não tendo a recorrida recebido os valores entregues a título de pagamento do preço (no que toca à sua parte) conclui que a impugnante ora recorrida não terá obtido qualquer ganho.

3. Ora, uma coisa é ter obtido ganho (ocasional, fortuito), que derivou da alienação onerosa de direitos reais (*in casu* direito de propriedade) sobre imóveis, outra bem diversa é a impugnante, ora recorrida “ter aberto mão” do valor que lhe cabia, isto é, metade do preço, em virtude de ser comproprietária com o seu marido, que como vimos ambos outorgaram na escritura de compra e venda como casados no regime da comunhão de adquiridos e ambos vendedores, jamais tendo partilhado o imóvel em causa, sendo a impugnante ora recorrida, sem qualquer dúvida titular daquele rendimento

resultante da dita alienação, que obviamente ao contrário do sentenciado, se traduziu num ganho para a transmitente.

4. Simplesmente, entendeu a transmitente, ora recorrida, abrir mão do valor (metade do preço) que lhe pertencia, pelos motivos que entendeu. Pois bem estava no seu pleno direito de o fazer, no plano do direito civil quer ao nível do direito das obrigações, ao abrigo da liberdade contratual, quer ao nível dos direitos reais (direito de propriedade) por se tratar de direito disponível. Como se costuma dizer ao seu dinheiro cada (um) faz o que quer.

5. Por mais nobres que tenham sido os motivos que a levaram a “abrir mão” do valor a que tinha direito, sendo certo que não se provou qualquer divórcio e ou a partilha do imóvel alienado, a verdade é que não havendo norma de delimitação negativa ou de exclusão tributária, tal ganho resultante da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (*in casu* direito de propriedade), está sujeito a tributação em sede de mais-valias, nos termos do n.º 1, alínea a) do art. 10º do CIRS, na redacção vigente ao tempo dos factos dos autos.

6. Pelo que a sentença deveria ter interpretado e aplicado o n.º 1, alínea a) do art. 10º do CIRS, neste sentido acabado de referir e ao não fazê-lo violou justamente aquela norma legal e incorreu em erro de julgamento de direito.

7. Insiste-se, cada um é livre de fazer o que bem entender ao seu dinheiro, porém tal não é motivo de exclusão tributária, tal nada altera no plano do direito tributário, pois que não deixa de ser um ganho por si obtido, e como está bem de ver que sempre que se abrisse mão do ganho resultante da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, para excluir a tributação de mais-valias, então estaria permanentemente a porta aberta para o sistemático não pagamento do imposto.

8. Ora tendo sido o imóvel acima descrito adquirido pela impugnante e pelo então marido casados no regime da comunhão adquiridos, no dia 9-4-1992, isto é, já depois da entrada em vigor do CIRS e o contrato de compra e venda foi celebrado por ambos por escritura pública em 18/03/1996.

9. Como tal, tendo, assim, ocorrido transmissão a título oneroso da propriedade do prédio urbano acima descrito, para terceiros, prédio urbano esse cuja transmissão não se encontrava, aliás, prevista em nenhum dos acordos que acompanhavam o requerimento do processo de divórcio por mútuo consentimento; de facto ocorreu, para efeitos fiscais, um ganho de capital ocasional e fortuito, e que se enquadra na base de incidência do IRS dentro do catálogo das mais-valias, previstas de forma taxativa, no artigo 10º da redacção então aplicável do Código do IRS, mais especificamente, no caso em apreço, na alínea a) do n.º 1 do art. 10º.

10. Por outro lado, o caso vertente não vem contemplado na norma de delimitação negativa que constitui o n.º 2 do artigo 10º da redacção então aplicável do CIRS, e que consagra a exclusão da tributação das mais-valias obtidas mediante a transmissão de valores mobiliários aí taxativamente enunciados.

11. Pelo que a sentença ao decidir anular a liquidação por considerar que pelo facto de a recorrida de não ter recebido os valores entregues a título de pagamento do preço a que tinha direito, tendo antes optado por “abrir mão” dele por sua livre vontade, não ter obtido qualquer ganho daquela alienação carece de fundamento legal, violando clamorosamente a alínea a) do n.º 1 do art. 10º do CIRS na redacção então aplicável e incorrendo em erro de julgamento de direito, devendo ser revogada.

12. Assim, aquela norma deveria e deve ser interpretada e aplicada no sentido de que o facto de a recorrida não ter recebido o valor do preço a que tinha direito, tal circunstância é fiscalmente irrelevante no sentido que no plano do direito tributário a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis nestes termos constituem um ganho independentemente do destino que o seu titular dê a esse ganho. Isto é, está sujeito a tributação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 10º do CIRS vigente ao tempo, porque se enquadra na sua previsão normativa e porque o caso vertente não vem contemplado na norma de delimitação negativa que constitui o n.º 2 do art. 10º da redacção então aplicável do CIRS e que consagra a exclusão de tributação das mais-valias obtidas mediante a transmissão de valores mobiliários aí taxativamente enunciados.

13. Consideramos ter havido errada interpretação e aplicação do direito aos factos dados como provados, houve claramente errada interpretação da lei e por essa via errada aplicação da mesma, pelo que com o sentido em que decidiu foi em violação o art. 10º n.º 1 e 4 do CIRS vigente à data dos factos dos presentes autos, incorrendo em erro de julgamento de direito, com a consequente revogação da sentença.

Termina pedindo o provimento do recurso e que seja revogada a sentença recorrida, com a consequente validade na ordem jurídica da liquidação impugnada e demais consequências legais.

1.3. Em contra-alegações, a ora Recorrida formulou as conclusões seguintes:

I – A recorrida não beneficiou um cêntimo que fosse da venda aqui em causa, pois não recebeu qualquer parte do preço porque o prédio foi vendido;

II – Sendo assim, é manifestamente injusta a cobrança que se pretende fazer dela;

III – Com efeito, não havendo a recorrida percebido qualquer quantia do preço, a que repartição justa dos rendimentos e da riqueza se está a proceder?

IV – Consequentemente, atenta a factualidade que por certo V.Ex^{as} não deixarão de dar por provada – tal como se refere na sentença proferida em sede de 1ª instância – a defesa verdadeira da recorrida e, o disposto nos arts. 106º/1 e 266º da C.R.P., arts. 3º, 4º, 5º e 6º do C.P. Administrativo e arts. 2º alínea d), 45º, 48º e 99º alínea a) do C.P.P.T., deve manter-se a decisão aqui questionada, assim se fazendo boa Justiça.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto pela Fazenda Pública, no processo em que é impugnante A.....»

1. Questão a decidir:

- a interpretação e aplicação à impugnante, no caso dos autos, da tributação por mais valias prevista no art. 10º n.ºs 1 alínea a) e 4 do C.I.R.S..

Enquanto na sentença recorrida se julgou que, não tendo ocorrido o recebimento, não era de sujeitar a impugnante à dita tributação, no recurso interposto defende-se o contrário, alegando-se ter ocorrido um ganho ocasional devido a:

- não ter transitado a sentença a decretar o divórcio;

- ter o dito imóvel sido adquirido na constância do matrimónio e cedido a terceiros por contrato de compra e venda celebrado por escritura pública;

- não ter fundamento para se considerar o não recebimento do rendimento, sendo a impugnante livre para declarar o que entender;

- a situação em causa não se inserir na norma de delimitação negativa constante do n.º 2 do dito art. 10º.

2. Posição que se defende.

No caso das mais-valias as mesmas provêm de alienação onerosa de imóvel, sendo o seu valor apurado a partir da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, abatidas as despesas de capital – art. 10º n.ºs 1 alínea a) e n.º 4 do C.I.R.S., na redação vigente à data dos factos que remontam a alienação ocorrida no ano 1996.

Segundo o art. 42º deste Código o valor de realização é apurado no caso de a alienação de imóvel (que se inclui nos “demais” aí previstos) pelo valor da “*contraprestação*”.

E, tratando-se de um imóvel adquirido a título oneroso, é segundo o art. 44º do C.I.R.S. que se apura o valor de aquisição, de acordo com as regras do imposto de sisa.

Acresce que, no art. 50º do C.I.R.S. veio ainda a ser prevista que a D.G.C.I. pudesse “*fundadamente*” considerar ser outro o valor de realização que não o declarado, mas de acordo com o que tivesse sido recebido.

Em face desse quadro legal, a doutrina veio a pronunciar-se no sentido de, podendo resultar situações duvidosas, se ter optado por fazer incidir I.R.S. apenas sobre 50% da valor apurado – assim, Paulo de Pitta e Cunha, A Fiscalidade dos Anos 90, O Novo Sistema de Tributação do Rendimento, Almedina, 1996, pág. 20 e art. 41º n.º 2 do C.I.R.S..

Não há dúvida que, tendo a compra e venda do imóvel em causa ocorrido na pendência de matrimónio celebrado segundo o regime de comunhão de adquiridos, o dito imóvel foi mantido na propriedade comum do casal até que foi vendido, sendo assim o produto da venda obtido pelo casal.

A regra segundo a qual então cada cônjuge tem de beneficiar de metade do produto da venda, em que assenta ainda a tributação, é a que se encontra prevista ainda no art. 1730º n.º 1 do C. Civil.

Tal regra não é absoluta; contudo, conforme previsto no n.º 2 deste último dispositivo, os casos excepcionais são apenas os de ocorrer uma doação ou uma deixa por conta da meação.

Não se terá, pois, fundadamente excluído a impugnante da tributação por mais valias, advenientes de contraprestação que é certo ter sido paga.

Acresce que o não recebimento do preço por parte da impugnante só teria o efeito de anular o que foi por si declarado na escritura, nos termos do art. 221º n.º 1 do C. Civil, se tal não tivesse correspondido ao que era sua vontade sobre o que não se pronuncia o decidido.

3. Concluindo, parece que o recurso é de proceder.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

a) A 28/06/1986 contraíram casamento a ora impugnante e B..... (cfr. assento de casamento a fls. 41 do PAT);

b) Do casamento nasceram dois filhos, C..... e D..... (cfr. assentos de nascimento a fls. 42 e 43 do PAT);

c) A impugnante é filha de E..... e F..... (cfr. assento de casamento a fls. 41 do PAT);

d) Com data de 20/12/1995 ficaram consignadas por escrito as declarações de B..... e mulher, A....., como primeiros outorgantes e promitentes vendedores, e, E..... e mulher, F....., como segundos outorgantes e promitentes compradores (cfr. documento de fls. 86 e 86 verso, e, reconhecimento presencial das assinaturas a fls. 87 do PAT):

“Primeira

Os primeiros outorgantes prometem vender aos segundos e estes comprar-lhes, pelo preço de 9.328.000\$00 (...) o prédio urbano inscrito na matriz predial sob o n.º 77, da freguesia, Concelho de Portalegre, descrito na C.R.P de Portalegre, sob o n.º 10293 (...) (extractada para a ficha 00808/090492) (...)

Segunda

A título de sinal e princípio de pagamento declara o primeiro outorgante ter recebido dos segundos a quantia de 1.500.000\$00 (...) da qual, aqui, dá quitação.

Terceira

O remanescente – 7.828.000\$00 (...) – será liquidado, pelos segundos ao primeiro no acto da escritura de compra e venda a realizar (...) no prazo de quatro meses (...)

Quarta

Os segundos outorgantes comprometem-se perante os 1.ºs. a pagar, antes da realização da escritura, a que se alude nos artigos anteriores, a hipoteca voluntária, constituída a favor do G....., S.A.”

e) A 20/12/1995 foi assinada “Declaração” pela ora impugnante, por E..... e por F..... declaração, onde se lê que declaram “que se comprometem perante B....., a, logo que lhes seja possível, outorgar escritura de compra e venda de metade do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o art. 77, da freguesia, Concelho de Portalegre, (...). Em tal escritura a outorgar, serão vendedores de metade do imóvel E..... e mulher, F....., e compradora, A..... [...]. O presente documento, visa salvaguardar os direitos futuros de C..... e D....., em razão do divórcio que vão requerer.” (cfr. declaração a fls. 88 dos autos e reconhecimento presencial das assinaturas dos declarantes a fls. 88 verso);

f) Com data de 20/12/1995 foi passado cheque de conta titulada por E....., à ordem de B..... no valor de 1.500.000\$00 (cfr. fls. 44 dos autos);

g) A 02/02/1996 deu entrada no Tribunal Judicial de Portalegre requerimento inicial de divórcio por mútuo consentimento, subscrito pela ora impugnante e pelo marido, B..... (cfr. documento n.º 2 junto pela impugnante, a fls. 37 e ss do PAT);

h) A ora impugnante e o seu então marido, B....., relacionaram os bens comuns do casal, com vista ao divórcio por si requerido, identificando em verba única o prédio urbano inscrito na matriz predial sob o art. 77 da freguesia, Concelho de Portalegre, descrito na Conservatória do Registo Predial de Portalegre, sob o n.º 10293 (...) (extractada para a ficha 00808/090492) (cfr. documento a fls. 48 dos autos);

i) Com data de 18/03/1996 foi passado cheque de conta titulada por E....., à ordem de B..... no valor de 6.478.000\$00 (cfr. fls. 43 dos autos);

j) A 18/03/1996 compareceram perante a notária do cartório notarial de Portalegre B..... e mulher, A....., casados em comunhão de adquiridos, como primeiros contratantes, e, E..... e mulher F....., declarando os primeiros que pelo preço de 9.328.000\$, que já receberam do segundo contraente, lhe vendem o prédio urbano sito no Bairro, freguesia, da cidade de Portalegre, descrito na Conservatória do Registo Predial de Portalegre sob o n.º 00808/090492, inscrito na matriz sob o artigo 77 (cfr. documento 1 junto pela impugnante, a fls. 7 e seguintes dos autos, cf. data a fls. 7 dos autos);

k) A 09/11/2001 foi emitida declaração oficiosa modelo 3 de IRS, onde foi incluído o valor de 4.664.000\$00 relativos à alienação onerosa, a 18/03/1998, de direitos reais sobre metade do bem imóvel, inscrito na matriz no artigo 77º (cfr. documento a fls. 2 e ss. do PAT);

l) A PI relativa à presente impugnação deu entrada na repartição de finanças de Portalegre a 15/01/2002 (cfr. carimbo a fls. 2 dos autos).

3.1. A sentença recorrida julgou a impugnação procedente por, em síntese, ter considerado o seguinte:

- Decorre da norma de incidência aplicável (o art. 10º, n.º 1 e n.º 4 do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos) que é valor do rendimento obtido através do ganho com a alienação que está sujeito a imposto e que, assim, o IRS não incide sobre a transmissão, mas sobre o ganho em que aquela resulte para o contribuinte.

- Assim, no caso, o que importa é verificar se conforme alega a impugnante é possível concluir que ela não recebeu o valor da venda do imóvel que era bem comum do casal, à data do requerimento inicial de divórcio.

- Resulta provado que a impugnante e o então seu cônjuge relacionaram o bem transmitido como bem comum do casal, resultando igualmente provado que proferiram declarações negociais no sentido de prometerem vender o prédio em questão aos pais da impugnante.

E provado está ainda que o então cônjuge da impugnante recebeu o valor do sinal, do qual deu quitação, e que os promitentes-compradores do prédio em questão, prometeram entregar a esse mesmo cônjuge (marido) o valor remanescente do preço, sendo que as declarações negociais no sentido da promessa de compra e venda foram realizadas menos de dois meses antes da entrada em juízo do requere-

rimento inicial de divórcio por mútuo consentimento e que na data da outorga da promessa de compra e venda os promitentes-compradores prometeram vender metade do prédio à impugnante, que, por sua vez, prometeu comprar, tudo tendo como objectivo a salvaguarda dos interesses futuros dos filhos, a quem atribuíram o papel de beneficiários das promessas.

- Deste quadro factual resulta suficientemente provada a alegação da impugnante, i.e., que o contrato de compra e venda celebrado foi tendente ao divórcio, por forma a resolver a partilha do bem comum do casal, não tendo a impugnante obtido qualquer ganho daquela alienação, por não ter recebido os valores entregues a título de pagamento do preço, pelo que se impõe a anulação da liquidação impugnada.

3.2. Discordando, a recorrente Fazenda Pública sustenta, no essencial, que uma coisa é ter obtido ganho (ocasional, fortuito) que derivou da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, outra bem diversa é a impugnante “ter aberto mão” do valor que lhe cabia (isto é, metade do preço, em virtude de ser comproprietária com o seu marido) sendo que ambos outorgaram na escritura de compra e venda como casados no regime da comunhão de adquiridos e ambos vendedores, jamais tendo partilhado o imóvel em causa, e sendo, portanto, a impugnante titular daquele rendimento resultante da dita alienação, que ao contrário do sentenciado, se traduziu num ganho para ela transmitente.

E a circunstância de a impugnante abrir mão do valor (metade do preço) que lhe pertencia, pelos motivos que entendeu (sendo certo que não se provou qualquer divórcio ou partilha do imóvel alienado). E não havendo norma de delimitação negativa ou de exclusão tributária, tal ganho resultante da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (in casu direito de propriedade), está sujeito a tributação em sede de mais-valias, nos termos do n.º 1, alínea a) do art. 10º do CIRS, na redacção vigente ao tempo dos factos dos autos.

A sentença recorrida enferma, portanto, de erro de julgamento de direito na interpretação que faz daquele normativo, dado que, tendo o imóvel sido adquirido em 9/4/1992, pela impugnante e pelo então marido casados no regime da comunhão adquiridos (isto é, adquirido já depois da entrada em vigor do CIRS) e tendo o contrato de compra e venda sido celebrado por ambos por escritura pública em 18/03/1996, então ocorreu transmissão a título oneroso da propriedade do dito prédio urbano, para terceiros (prédio urbano esse cuja transmissão não se encontrava, aliás, prevista em nenhum dos acordos que acompanhavam o requerimento do processo de divórcio por mútuo consentimento). Tendo, pois, ocorrido, para efeitos fiscais, um ganho de capital ocasional e fortuito, e que se enquadra na base de incidência do IRS dentro do catálogo das mais-valias, previstas de forma taxativa, no art. 10º do CIRS (redacção então aplicável), mais especificamente, no caso, na alínea a) do n.º 1 do art. 10º.

3.3. A questão a decidir reconduz-se, portanto, à de saber se, à luz do disposto no art. 10º n.º 1, alínea a) e n.º 4, do CIRS, a impugnante auferiu os questionados ganhos e, em caso afirmativo, se os mesmos estão sujeitos ao imposto objecto da liquidação impugnada.

Vejamos.

4.1. No que ora releva e de acordo com o disposto no n.º 1 e alínea a) do art. 10º do CIRS (redacção à data) constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

E neste caso [previsto na alínea a) do dito n.º 1] o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, e considera-se obtido no momento da prática dos actos previstos naquele mesmo n.º 1.

Ficavam, porém, excluídos da tributação (nos termos do n.º 5 do mesmo art. 10º, na redacção da Lei n.º 10-B/96, de 23/3 - OE 1996) os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, se no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja situado em território português; ou se o produto da alienação for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior, desde que efectuada nos 12 meses anteriores.

4.2. Configurando-se como uma espécie dentro do conceito mais vasto de incrementos patrimoniais – art. 9º, n.º 1, alínea a) do CIRS – a «diferença entre mais-valias (ou menos-valias) e o conceito mais vasto de acréscimos patrimoniais (ou decréscimos patrimoniais) é que estes são constituídos pela totalidade das mais-valias e a dos outros rendimentos que podem ser imputados a uma certa pessoa, considerada a pessoa como o entro de imputação de um determinado património. As mais-valias têm uma perspectiva real, tendo como pressuposto a alienação de um determinado bem com ganho, ao passo que o acréscimo patrimonial tem uma natureza necessariamente pessoal. As mais-valias têm sempre como referência um património e este conceito exige um centro de imputação que deve ser uma pessoa ou uma outra realidade jurídica que desempenhe um papel unificador.»⁽¹⁾

Por outro lado, o conceito de mais-valias decorrente do CIRS, embora sem grande nitidez no recorte conceptual, está delimitado na sua amplitude: a mais-valia será constituída pelos ganhos resultantes de alienações, com excepção dos que sejam considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas. ⁽²⁾ Mas não são mais-valias os ganhos resultantes de quaisquer alienações: apenas os provenientes de alienações de «direitos reais sobre imóveis», de partes sociais e de outros valores mobiliários da «propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário»

No caso, a sentença recorrida considerou que, estando provado que a impugnante não recebeu os valores entregues a título de pagamento do preço do imóvel, então também não terá obtido qualquer ganho resultante de tal alienação, impondo-se, por isso, a anulação da liquidação impugnada.

Não cabe, porém, fazer tal distinção entre recebimento e ganho.

Na verdade, sendo as mais-valias provenientes de alienação onerosa de imóvel, o respectivo valor corresponde, em princípio, ⁽³⁾ à diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, abatidas as despesas de capital – art. 10º n.ºs 1 alínea a) e n.º 4 do CIRS, na redacção vigente à data dos factos (1996). Sendo que o valor de realização é apurado pelo valor da contraprestação (art. 42º do CIRS) e o valor de aquisição é apurado segundo as regras que então se aplicavam à sisa (art. 44º do CIRS).

Ora, no caso vertente, o imóvel fora adquirido na pendência de matrimónio celebrado segundo o regime de comunhão de adquiridos; e tendo sido mantido na propriedade comum do casal até à posterior alienação, só pode concluir-se que o produto da respectiva venda (e que foi pago) integrou o património comum do casal, ou, caso à data estivesse consumado o divórcio, a meação de cada um dos ex-cônjuges, pelo que, conseqüentemente, a existir ganho sujeito a IRS (mais-valias), então, face ao disposto no art. 13º do CIRS e no art. 1730º do CCivil, ⁽⁴⁾ tal rendimento é imputável na mesma medida.

Aliás, reportando ao disposto no n.º 3 do art. 18º da LGT também se tem entendido que o agregado familiar não é sujeito passivo para tal efeito e que «o conjunto dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar nada mais será do que a base de incidência do imposto»: os sujeitos passivos «são as pessoas a quem compete a direcção do agregado familiar». ⁽⁵⁾ Daí que, no caso de cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, os pressupostos do facto tributário se devam ter por preenchidos em relação a ambos, sem que se torne necessário estabelecer a titularidade de cada parcela do rendimento englobado para efeitos de tributação, do que deriva, conseqüentemente, serem também ambos solidariamente responsáveis pelo cumprimento da eventual dívida tributária, nos termos e para os efeitos do art. 21º n.º 1 LGT.

Daí que não releve, portanto, a alegação, por parte da recorrida, no sentido de que as quantias resultantes da alienação do imóvel foram recebidas apenas pelo seu ex-marido, sem que ela recorrida haja recebido qualquer parte do preço porque o prédio foi vendido.

Tendo a venda ocorrido na constância do matrimónio (e, até por isso, com intervenção de ambos os cônjuges) e não tendo o imóvel sido partilhado, a impugnante ficou titular do rendimento resultante do ganho aqui questionado (obtido no momento da alienação – cfr. o n.º 3 do art. 10º do CIRS), com a conseqüente sujeição a imposto (IRS), já que também não ocorreu qualquer das causas de exclusão tributária previstas no mesmo normativo, e independentemente, pois, de outras vicissitudes posteriores.

Além de que, como bem pondera o MP, tal alegado não recebimento do preço por parte da impugnante só teria o efeito de anular o que por si foi declarado na escritura, nos termos do art. 221º n.º 1 do C. Civil, se tal não tivesse correspondido ao que era sua vontade. Matéria esta sobre a qual, todavia, a decisão recorrida não se pronuncia e que, de todo o modo, o STA, como Tribunal de revista, não poderia conhecer, por implicar apreciação de matéria de facto.

4.3. Conclui-se, portanto, que a sentença recorrida, ao julgar ilegal a liquidação impugnada, com fundamento em que, estando provado que a impugnante não recebeu os valores entregues a título de pagamento do preço do imóvel, então também não terá obtido qualquer ganho resultante de tal alienação, enferma do erro de julgamento de direito que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa, por violação do disposto na alínea a) do n.º 1 e no n.º 4 do art. 10º do CIRS (redacção à data).

Carecendo, nessa medida, de ser revogada.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida, que contra-alegou o recurso.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Fonseca Carvalho*.

⁽¹⁾ Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 316.

⁽²⁾ Idem, «O Conceito De Mais-Valia Depois Da Reforma», Fisco 20/21 (1990), pp. 59-65.

⁽³⁾ Em princípio, já que a DGCI poderia, fundadamente, considerar outro valor que apurasse ter sido recebido (art. 50º do CIRS).

(⁴) Este artigo 1730º do Código Civil, sob a epígrafe, «Participação dos cônjuges no património comum» estabelece o seguinte:

«1. Os cônjuges participam por metade no activo e no passivo da comunhão, sendo nula qualquer estipulação em sentido diverso.

2. A regra da metade não impede que cada um dos cônjuges faça em favor de terceiro doações ou deixas por conta da sua meação nos bens comuns, nos termos permitidos por lei.»

(⁵) Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4ª ed., 2012, Encontro da Escrita, anotação 18 ao art. 18º, p. 190.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Falta de entrega do IVA. artigo 114.º do RGIT.

Sumário:

- I — Não é nula a decisão de aplicação da coima que, embora de forma sintética e padronizada, cumpre os requisitos legalmente exigíveis, designadamente a descrição sumária dos factos, a indicação das normas violadas e punitivas, a quantificação da coima e a indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação.*
- II — O facto de nela não haver referência à circunstância de o imposto ter ou não sido recebido deixou de relevar, para o futuro, a partir da alteração introduzida na alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, pela qual se passou também a tipificar como contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que o devesse ser e em relação à qual, contrariamente ao que sucede com o tipo previsto no n.º 3 do artigo 114.º do RGIT, não é elemento essencial da infracção que o imposto tenha sido recebido.*

Processo n.º 382/15 -30.

Recorrente: A. -, LDA.

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A. -, LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 29 de Outubro de 2014, que negou provimento ao recurso de contraordenação por si interposto da decisão de aplicação de coima pelo Serviço de Finanças de Viseu proferida no processo de contraordenação n.º 2720201106062148, apresentando para tal as seguintes conclusões:

1. O presente recurso vem interposto da douta decisão que negou provimento ao recurso apresentado e manteve a decisão de fixação da coima proferida.

2. Em sede de impugnação judicial da douta decisão administrativa, a recorrente invocou diversas questões essenciais e relevantes para a descoberta da verdade material e para a boa decisão da causa, entre as quais, a competência dos intervenientes por desconhecer a existência de um auto de notícia.

3. Quanto a esta questão, existe uma completa omissão de pronúncia do tribunal de 1.ª instância, pelo que, nos termos do art. 379.º, n.º 1, alínea c), do CPP, aplicável por remissão do artigo 41.º do RGCO, é nula a sentença.

4. À recorrente é-lhe imputada a infracção prevista no art. 27.º, n.º 1, e 41.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, punida pelo artigo 114º, n.º 2, e 26º, n.º 4, do RGIT, pelo que lhe foi aplicada uma coima de €1.525,84.

5. Sucede que, de tal decisão não consta a fundamentação legal, nem tampouco a factual, ignorando-se quais os factos provados que a sustentaram, ignorando-se, designadamente se a recorrente recebeu efectivamente o montante da prestação tributária cuja falta lhe é imputável.

6. Do artigo 27º, n.º 1, do CIVA, resulta a obrigação de liquidação do imposto.

7. Contudo de tal artigo não advém qualquer punição pela falta de liquidação, nem tampouco que a falta de liquidação é punível nos termos do artigo 114º do RGIT.

8. Não se vislumbra uma evidente suficiência da verificação dos requisitos exigidos por lei, em particular, quanto à descrição factual, quanto aos elementos que contribuíram para a fixação da coima – art. 79.º do RGIT, uma vez que, não veicula um conhecimento perfeito dos factos imputados à recorrente, de modo a possibilitar o pleno exercício do seu direito de defesa.

9. Consequentemente, na medida em que a douda decisão recorrida limita-se a reiterar a fundamentação daquela, esta decisão peca igualmente por falta de fundamentação, além de padecer de erro de julgamento.

10. Assim, a decisão impugnada e, consequentemente, a douda decisão recorrida violam, deste modo, o disposto nos artigos 79.º do RGIT, 268º n.º 3 da CRP, sendo, consequentemente, nulas, nos termos do disposto no artigo 63.º do RGIT, e inconstitucionais.

11. A determinação da medida da coima deve obedecer a um conjunto de critérios legais, que vêm previstos no artigo 27º do RGIT, e que são: a gravidade da contra-ordenação, a culpa, a situação económica do agente e o benefício económico que este retirou da prática da mesma.

12. Sucede que, a decisão de que ora se recorre não permite conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo que terá presidido ao raciocínio do autor da decisão, de modo a ter conduzido à fixação em concreto da coima fixada.

13. Não se vislumbra descrita a factualidade quanto ao elemento subjectivo do ilícito contra-ordenacional que é imputado à recorrente, faltando em absoluto o nexu psicológico nomeadamente volitivo de ligação dos factos descritos ao agente,

14. Não se conhece a situação económica do agente, sendo este um dos elementos de averiguação essencial, tendo em vista a determinação da medida concreta a aplicar ao agente.

15. Acresce que, considerando o disposto no n.º 2 do artigo 114º do RGIT – “Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 15% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.” – e considerando que o montante da prestação em falta é de €7.576,18, o mínimo da coima seria no montante de €1.136,43.

16. Considerando que a coima aplicada não se situa nesse limite mínimo, a decisão não esclarece, por maioria de razão, de que modo e em que medida é que se chegou ao valor fixado para a coima.

17. Deste modo, a douda sentença incorreu em erro de julgamento, e é nula, de acordo com o artigo 125.º do CPPT, nulidade esta que expressamente se invoca para os devidos efeitos legais.

Nestes termos e nos melhores de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado e, em consequência, ser revogada a douda decisão, proferida em 1.ª instância, e substituída por outra que dê provimento integral ao recurso apresentado, ASSIM SE FAZENDO A COSTUMADA JUSTIÇA

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: sentença denegatória de provimento a recurso interposto de decisão de aplicação de coima em processo de contra-ordenação tributária no montante de €1 525,84

FUNDAMENTAÇÃO

1. A verificação da existência/inexistência de Auto de Notícia não se inscreve no âmbito de questão jurídica a resolver pelo tribunal, cuja falta de apreciação constitua omissão de pronúncia determinante da nulidade da sentença (art. 379º n.º 1 alínea c) CPPenal/art. 41º n.º 1 RGCO)

No caso concreto está provado que o processo de contra-ordenação se iniciou com o levantamento do auto de notícia por funcionário competente da área da inspecção tributária, tendo sido transmitido o facto à arguida quando foi notificada para o pagamento voluntário da coima com redução (docs. fls. 24/25; factos provados nºs 1 e 2; art. 59º alínea j) RGIT)

2. A decisão de aplicação da coima observa os requisitos legais de validade, designadamente contendo a descrição sumária dos factos, a indicação das normas violadas e punitivas, a quantificação da coima e a indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação (art. 79.º n.º 1 als. b) e c) RGIT)

Na determinação da medida da coima foram ponderados os concretos factores relevantes (embora com adopção de fórmula padronizada, característica da litigância de massa): gravidade do facto, inexistência de actos de ocultação, inexistência de benefício económico, prática accidental da infracção, situação económica e financeira desfavorável, comportamento negligente (não doloso) e tempo decorrido desde a prática da infracção (art. 27.º n.ºs 1 e 2 RGIT)

A moldura penal correspondente à infracção praticada tem como limite mínimo 15% e como limite máximo metade do imposto em falta (art. 114º n.ºs 1 e 2 RGIT)

Estes limites são agravados para o dobro quando o arguido for uma pessoa colectiva (art. 26º n.º 4 RGIT)

No caso concreto o carácter accidental da infracção e a situação económica desfavorável da arguida justificam a aplicação de coima correspondente ao mínimo da moldura penal, ou seja, € 2 272,85 (€7 576,18 x 30% = € 2.272,85)

Sendo a moldura aplicada de €1 525,84 inferior ao valor indicado não deve ser agravada, em consequência da garantia de proibição de “reformatio in pejus” concedida à arguida recorrente (art. 79.º n.º 1 alínea d) RGIT)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

São as de saber se, como alegado, é nula a sentença recorrida por falta de pronúncia sobre a questão da *competência dos intervenientes por desconhecer a existência de um auto de notícia* (cfr. conclusões 2 a 3 das suas alegações de recurso) e se enferma de erro de julgamento ao ter decidido não estar a decisão recorrida ferida de nulidade por *falta de fundamentação* relativamente aos elementos essenciais da infracção e à medida da coima concretamente aplicada.

5 – Na sentença objecto do presente recurso encontram-se fixados os seguintes factos:

1. O Serviço de Finanças de Viseu levantou contra a Recorrente um Auto de Notícia n.º 20110471169/2011 pela falta de entrega dentro do prazo de IVA, que motivou a instauração do processo de contra-ordenação n.º 2720201106062148 – cfr. documento de fls. 24 e segs. dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o mesmo se dizendo para todos os que infra se descrevem.

2. Por officio datado de 10/11/2011, enviado por carta registada, foi a Recorrente notificada para apresentar defesa ou efectuar o pagamento antecipado da coima ou efectuar o pagamento voluntário da mesma – vide documento de fls. 25 e segs. dos autos.

3. No dia 06/01/2012 foi proferida a decisão ora recorrida:

“(…)

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

Ao (A) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante de imposto exigível: 7.576,18; 2. Valor da prestação tributária entregue: 0,00; 3. Valor da prestação tributária em falta: 7.576,18; 4. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 2011-11-16; 5 – Período a que respeita a infracção: 2011/09T, os quais se dão como provados.

NORMAS INFRINGIDAS e PUNITIVAS

Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do RGIT referidos no quadro, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05/07, constituindo contra-ordenação (ões).

Normas infringidas Normas Punitivas Período Data Coima fixada

Tributação Infracção

Artigo Artigo 1. artº 27 n.º 1 e 41 n.º 1 b) CIVA art. 114 n.º 2 201109T 2001-11-16 1.525,84

Apresentação dentro prazo D.P, e 26 n.º 4 do RGIT

s/ pagamento ou c/ pagamento Falta entrega prest.

insufic. (T) tributária dentro prazo (T)

Responsabilidade contra-ordenacional

A responsabilidade própria do(s) arguido(s) deriva do art. 7º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, aplicável por força do art. 3.º do RGIT, concluindo-se dos autos a prática, pelo (s) arguido(s) e como autor(es) material (ais) da(s) contra-ordenação (ões) identificada(s) supra.

Medida da Coima

Para fixação da(s) coima(s) em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da(s) contra-ordenação(ões) praticada(s), para tanto importa ter presente e considerar o(s) seguinte(s) quadro(s) (Art. 27.º do RGIT):

Requisitos/contribuintes

1. A..... –....., LDA

Actos de ocultação Não

Benefício económico 0,00

Frequência da prática Acidental

Negligência Simples

Obrigação de não

Cometer a infracção Não

Situação Económica e

Financeira Baixa
Tempo decorrido desde
a prática da infração - 3 meses
 (...)

DESPACHO

Assim, tendo em conta estes elementos para a graduação da coima e de acordo com o disposto no art. 79.º do RGIT aplico ao arguido a coima de EUR. 1.525,84 cominada no(s) Art (s) 114 n.º 2 e 26º n.º 4, do RGIT, com respeito pelos limites do art. 26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur 51,00) nos termos do n.º 2 do Dec.-Lei n.º 29/98 de 11 de Fevereiro.

Notifique-se o arguido dos termos da presente decisão, juntando-se-lhe cópia, para, efectuar o pagamento da coima aplicável, prestação tributária em falta e respectivos juros no prazo de 30 dias, sob pena de eventual instauração do processo de inquérito criminal fiscal (105º/4b) RGIT) por indícios de crime de abuso de confiança fiscal.

VISEU, em 2012-01-06

(...) – cfr. documento de fls. 26 e segs. dos autos.

4. Por ofício datado de 04/12/2012, enviado por carta registada, foi o Recorrente notificado da decisão da fixação da coima supra referida - vide documento de fls. 31 e segs. dos autos.

6 – Apreciando.

6.1. Da alegada nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia

Nas conclusões 2 e 3 das suas alegações de recurso imputa a recorrente à sentença recorrida nulidade por **completa omissão de pronúncia do tribunal de 1.ª instância** quanto à questão da **competência dos intervenientes por desconhecer a existência de um auto de notícia**, em alegada violação do **art. 379.º, n.º 1, alínea c), do CPP, aplicável por remissão do artigo 41.º do RGCO.**

Por despacho de fls. 82 dos autos o Meritíssimo Juiz “a quo” sustentou a inexistência de tal nulidade consignando que “(...) na decisão do recurso de contra-ordenação foi dada resposta a todas as questões colocadas pela recorrente”.

Também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos e *supra* transcritos defende que a sentença não padece de nulidade, porquanto se lhe afigura que a **verificação da existência/inexistência de Auto de Notícia não se inscreve no âmbito de questão jurídica a resolver pelo tribunal, cuja falta de apreciação constitua omissão de pronúncia determinante da nulidade da sentença (art. 379º n.º 1 alínea c) CPPenal/art. 41º n.º 1 RGCO)** e que no **caso concreto está provado que o processo de contra-ordenação se iniciou com o levantamento do auto de notícia por funcionário competente da área da inspecção tributária, tendo sido transmitido o facto à arguida quando foi notificada para o pagamento voluntário da coima com redução (docs. fls. 24/25; factos provados nºs 1 e 2; art. 59º alínea j) RGIT).**

Vejamos.

Na sua petição inicial de recurso da decisão de aplicação da coima, a fls. 2 a 19 dos autos, a recorrente, além do mais, alegou desconhecer **se houve um auto de notícia a servir de base ao presente processo de contra-ordenação.//Pois, nenhum auto de notícia foi agora notificado à arguida.//Desconhecendo-se, desta forma, a identidade da pessoa que verificou pessoalmente os factos que estão a ser imputados à arguida.//Não tem, assim, forma de averiguar se o funcionário que o redigiu é competente ou não.//Ora, o levantamento do auto de notícia por funcionário sem competência leva à nulidade do processo de contra-ordenação tributário, de acordo com o disposto no artigo 63.º do RGIT.//Desconhecendo e na impossibilidade de averiguar tal requisito, a consequência só poderá ser a nulidade, que expressamente se invoca para os devidos efeitos legais.** (cfr. fls. 3 e 4 dos autos).

Ora, a decisão recorrida levou ao probatório fixado, *supra* reproduzido, que «1. O Serviço de Finanças de Viseu levantou contra a Recorrente um Auto de Notícia n.º 20110471169/2011 pela falta de entrega dentro do prazo de IVA, que motivou a instauração do processo de contra-ordenação n.º 2720201106062148 – cfr. documento de fls. 24 e segs. dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o mesmo se dizendo para todos os que infra se descrevem.», encontrando-se a fls. 24 dos autos, para o qual remete o n.º 1 do probatório fixado, cópia do auto de notícia do qual consta, além do mais, o **nome do autuante**, a sua **categoria/funções** e a **data e local da verificação da infração**.

Entendemos, pois, que a sentença recorrida, ao levar ao probatório fixado referência ao auto de notícia devidamente identificado e do qual constam as menções legalmente exigíveis, emitiu implicitamente pronúncia sobre a questão invocada pelo recorrente da alegada **inexistência de auto de notícia/competência dos intervenientes**, não se encontrando ferida de nulidade por omissão de pronúncia.

Improcede, deste modo, a arguida nulidade da sentença.

6.2 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida, a fls. 51 a 59 dos autos, julgou improcedente o recurso interposto pela recorrente da decisão de fixação da coima que lhe foi aplicada pelo Serviço de Finanças de Viseu, no entendimento de que, contrariamente ao alegado, a decisão administrativa de aplicação da coima **não padece das insuficiências que lhe vêm apontadas**, não estando ferida de **nulidade insuprível** por

inobservância dos requisitos constantes do art. 79.º, n.º 1, alínea b) do RGIT (*Descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas*) e do art. 27.º do RGIT (*Determinação da medida da coima*).

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso e da confirmação da sentença recorrida, não obstante tenha consignado que a medida da coima aplicada seja de valor inferior ao mínimo legalmente aplicável, dado que a arguida é uma pessoa colectiva.

Não se conforma com o decidido a recorrente, reiterando no presente recurso, em síntese, que a decisão de aplicação da coima padece de nulidade insuprível por *falta de requisitos essenciais*, carecendo igualmente de fundamentação – porquanto a apresentada se lhe afigura insuficiente - a decisão quanto à concreta coima aplicada.

Não se nos afigura, porém, que lhe assista razão.

Embora de forma muito sintética e padronizada (cfr. o n.º 3 do probatório fixado), a decisão de aplicação da coima cumpre os requisitos legalmente exigíveis, designadamente *a descrição sumária dos factos, a indicação das normas violadas e punitivas, a quantificação da coima e a indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação* (art. 79.º n.º 1 als. b) e c) RGIT).

O facto de nela não haver referência à circunstância de o imposto ter ou não sido recebido deixou de relevar, para o futuro, a partir da alteração introduzida na alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, pela qual se passou também a tipificar como contra-ordenação de *falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que o devesse ser* e em relação à qual, contrariamente ao que sucede com o tipo previsto no n.º 3 do artigo 114.º do RGIT, não é elemento essencial da infracção que o imposto tenha sido recebido.

A decisão de aplicação da coima não indica, é certo, a alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT, apenas o n.º 2 do mesmo preceito legal. Sucede, porém, que o que a lei impõe como requisito legal da decisão é a indicação da *norma punitiva*, ou seja, daquela que prevê a penalidade aplicável à infracção, a respectiva sanção, e esta encontra-se no n.º 2 do artigo 114.º - *coima variável entre 10% e metade do imposto em falta*, na redacção vigente à data da prática do facto; desde a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro *coima variável entre 15% e metade do imposto em falta*, elevando-se para o dobro os limites mínimos e máximos da coima quando aplicada a pessoa colectiva (artigo 26.º, n.º 4 do RGIT).

E o mesmo se diga quanto à fundamentação da concreta coima aplicada, na qual foram ponderados os factores a que manda atender o artigo 27.º do RGIT e que se situou pouco mais de dez dezenas de euros acima do mínimo legal aplicável (20% do valor do imposto em falta), em razão da inexistência de *actos de ocultação*, de *benefício económico para o agente*, do seu carácter *acidental*, de ter sido cometida por negligência *simples*, da situação económica e financeira do agente ter sido considerada *baixa* e de ter decorrido *menos de três meses desde a prática da infracção*.

Entende-se assim, como decidido e contrariamente ao alegado, não ser nula a decisão de aplicação da coima, pois que dela constam os requisitos mínimos que a lei manda observar e que visam permitir ao visado contra ela reagir no exercício do seu direito de defesa, que não se vê tenha sido postergado pela forma *estandardizada* como foi cumprido o dever de fundamentação da decisão.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida, que bem julgou.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Pedro Delgado — Fonseca Carvalho.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Ilegalidade abstracta. art. 23.º da Convenção Sobre Relações Diplomáticas.

Sumário:

- I — Contrariamente à ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda – cuja discussão, em regra, está vedada em sede de oposição à execução fiscal –, a ilegalidade abstracta pode ser discutida na oposição, por se enquadrar no fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.*
- II — Nos termos do art. 8.º, n.º 2, da CRP, as normas de convenção internacional, quando regularmente adoptadas pelo Estado Português e publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este, motivo por que os tribunais devem recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado.*
- III — A isenção referida no art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, porque não é uma isenção segundo o conceito tradicional, mas um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, enquadra-se no fundamento de oposição previsto na alínea a) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.*

Processo n.º 464/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Embaixada da A.....

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 239/10.OBELRA

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pela Embaixada da A..... (adiante Executada, Oponente ou Recorrida) com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1- A douta decisão de que se recorre não traduz uma correcta interpretação e aplicação da lei e do direito, em prejuízo da recorrente. Na verdade,

2- A sentença recorrida, padece dos vícios de violação de lei, por infracção ao art. 204.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, e, bem assim, por infracção ao princípio da igualdade e da legalidade;

3- Entendeu o Tribunal “a quo”, por remissão para o Acórdão do TCA Sul, de 10 de Julho de 2014, processo n.º 7445/14, que “a isenção referida no artigo 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas é um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, sendo que se impõe aos tribunais recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado, considerando que as suas normas, quando publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este (artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa).

E, se assim é, quando se discute esta realidade não se está a disputar sobre a ilegalidade concreta, mas sim sobre a ilegalidade abstracta do acto tributário subjacente à dívida exequenda, assente no supra citado artigo 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, o que constitui fundamento de oposição com previsão na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT”

4- Salvo o devido respeito, não se pode deixar de se discordar, frontalmente, com tal entendimento sufragado, pois tal decisão não faz uma correcta aplicação da lei e do direito.

5- Na verdade o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, preconiza que “A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos: a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação”

6- Assim, seguindo os ensinamentos de JORGE DE SOUSA, in Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, p. 443 e ss., “na alínea a) do n.º 1 deste artigo prevê-se como fundamento de oposição à execução fiscal a inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita ou não estar autorizada a sua cobrança à data da liquidação, se se tratar de um tributo relativamente ao qual ela dependa de autorização”.

7- E ainda, seguindo o entendimento deste ilustre autor, “está-se, aqui, perante aquilo que doutrinal e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não

mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado”.

8- Pelo que face ao exposto retro, dúvidas não podem restar de que estamos perante um caso de ilegalidade em concreto e não em abstracto.

9- Na verdade, para estarmos perante ilegalidade em abstracto, teria de se discutir se a própria lei que é objecto de aplicação padece de vícios de violação de lei superior, mas já não a liquidação, ou seja, não se reporta o acto relativo à aplicação da lei ao caso concreto,

10- Ora, a liquidação em causa, subjacente à presente execução fiscal, emitida que foi em conformidade e seguindo as directrizes que o Código do IMI impõe.

11- Sendo que, nem o CIMI, nem qualquer concreta norma constante do mesmo diploma, padece de ilegalidade, seja por postergação de lei fundamental, seja por violação de tratado ou Convenção de Direito Internacional.

12- Assim, não padecendo a lei em vigor, no momento da prática do acto tributário e a este subjacente, de qualquer vício, não poderá ser qualificada como ilegalidade abstracta.

13- Face ao antedito, o que a oponente pretendeu, ainda que de forma encapotada, sempre foi discutir a legalidade em concreto, o que, na esteira do entendimento uniforme dos nossos tribunais superiores, bem como sabemos que não se afigura possível em sede de oposição à execução fiscal.

14- Na verdade, aquando da notificação da nota de liquidação deveria, a ora oponente, ter lançado mão da impugnação judicial pois nessa sede teria cobertura legal atacar o pretendido, erradamente, por esta em sede de oposição à execução fiscal.

15- Finalmente, não pode deixar de aqui se trazer à colação o basilar princípio da igualdade, que foi postergado e desrespeitado neste caso concreto da recorrente, desse modo se violando também de forma ostensiva a Lei Fundamental.

16- De facto, a Convenção antedita postula uma verdadeira isenção, contrariamente à qualificação jurídica dada pelo tribunal “a quo” por remissão do acórdão do TCA Sul supra citado, pelo que, mal se compreende que uma isenção resultante do direito interno, maxime benefício fiscal, se o contribuinte não impugnar uma liquidação erradamente emitida, o mesmo já não possa, como não pode, em sede de oposição à execução fiscal alegar a ilegalidade em abstracto, e outrossim, uma isenção resultante de convenção internacional já seja concedida toda esta panóplia de direitos de defesa.

17- Destarte, a quanto alegado se deixa reiterado, a sentença recorrida padece do vício de violação de lei, por infracção ao artigo 204.º n.º 1 alínea a), do CPPT além de consubstanciar postergação da Lei Fundamental, maxime princípio da igualdade e da legalidade.

Termos em que, deve ser admitido o presente recurso e revogada a douta decisão da primeira instância, substituindo-a por outra que absolva a Fazenda Pública da instância, ou não entendendo assim, que julgue improcedente a oposição à execução fiscal, com todas as consequências legais.

Todavia, em decidindo, Vossas Excelências farão a costumada Justiça!».

1.3 A Oponente contra-alegou, com conclusões do seguinte teor:

«i. Constitui um privilégio de direito internacional, que decorre da imunidade diplomática, a isenção de imposto prevista no artigo 23.º, n.º 1 da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas.

ii. Pelo artigo 8.º, n.º 2 da Constituição, a Convenção de Viena vigora no ordenamento jurídico português, com força supra legal e infraconstitucional.

iii. A norma contida no artigo 23.º, n.º 1 da Convenção prevalece sobre a lei ordinária interna, impedindo que se aplique à A..... ou à sua Embaixada em Portugal, a lei nacional em matéria de definição e fixação de tributação, e que se estabeleça uma relação tributária. Como consequência, a A..... ou a sua Embaixada em Portugal não podem ser contribuintes do Estado Português.

iv. Assim, não só a liquidação de IMI, tal como tem sido feita pela Administração Tributária é ilegal, como que essa ilegalidade decorre da inexistência do imposto em vigor em Portugal, constituindo, por isso, fundamento para oposição à execução, de acordo com o artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT».

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação ⁽¹⁾:

«[...] É jurisprudência deste Supremo Tribunal, doutrina da qual não se vê razão para divergir, que no conceito de ilegalidade abstracta cabem “todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal” ¹ [Cfr., entre outros, o duto Acórdão de 09.04.2014, in Rec. 076/14] e é nessa linha que se inscreve o duto Acórdão do TCA Sul de 10.07.2014 (Rec. n.º 07445/14) em que se louva a sentença recorrida.

Não obstante entendo, com o devido respeito por opinião diversa, que o presente recurso merece provimento.

É certo que o Estado acreditante e o Chefe de missão estão “isentos”, nos termos do n.º 1 do art. 23.º da Convenção de Viena Sobre Relações Diplomáticas, aprovado para adesão pelo DL n.º 48 295, de 27.03.68, de todos os impostos e taxas nacionais, regionais ou municipais sobre os locais da missão de que sejam proprietários ou inquilinos.

Contudo, para efeito da Convenção “locais da missão” são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão (art. 1.º, alínea i), da Convenção).

O critério utilizado pela Convenção é, patentemente, o da funcionalidade² [² Cfr. também o art. 34.º, alínea b) “parte final” da Convenção] (com utilização para as finalidades da missão) nela incluindo a residência do chefe da missão, mas não alargando o seu âmbito às residências dos demais membros da missão, nomeadamente aos membros do pessoal diplomático. A não ser assim outra seria a redacção do preceito.

A dívida exequenda, como se vê do probatório da sentença, tem origem na liquidação a que alude o ponto 2) dos factos provados, sendo respeitantes às fracções autónomas C a Q do prédio urbano inscrito na matriz sob o art. 1371, da freguesia do (cfr., também, o ponto 3 do probatório).

Segundo a escritura pública a que alude o ponto 1) dos factos provados, tais fracções destinavam-se a “habitação de pessoal diplomático”.

Os membros do pessoal diplomático são os membros do pessoal da missão que tiverem a qualidade de diplomatas, os quais, conjuntamente com o pessoal administrativo e técnico e com o pessoal de serviço da missão, constituem os membros do pessoal da missão (alíneas c) e d) do art. 1.º da Convenção).

O conjunto dos preceitos da Convenção claramente distinguem o Chefe da missão dos demais membros da missão, sendo que nos casos em que o âmbito de determinada prerrogativa seja mais alargada, o conceito utilizado na definição da incidência subjectiva da norma também evidencia essa maior amplitude dispositiva. É o caso do art. 30.º da Convenção em que se alargam à residência particular do agente diplomático (chefe da missão ou membro do pessoal diplomático³ [³ Cfr. art. 1.º, alínea e) da Convenção]) as prerrogativas da inviolabilidade e da protecção de que gozam os locais da missão (cfr. o art. 22.º da Convenção).

Ora, inexistente esse alargamento no caso da “isenção” a que se vem aludindo. A “isenção” incide, como se referiu, sobre os “locais da missão” e estes, para além dos “edifícios e terrenos usados para as finalidades da missão” apenas incluem a residência do chefe da missão (art. 1.º, alínea i) da Convenção).

Assim, a menos que as fracções em causa tivessem utilização para as finalidades da missão ou que qualquer delas fosse a residência do Chefe da Missão, hipóteses que os factos levados ao probatório não reflectem, não se vê como considerar que a situação dos autos tem enquadramento no âmbito do privilégio de direito internacional contido no art. 23.º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas.

Evidentemente que havendo reciprocidade de tratamento no que respeita à isenção do IMI, como é o caso (art. 5.º do probatório), estão verificados os pressupostos para o reconhecimento da isenção do imposto, nos termos do disposto nos n.º 1, l. a), n.º 2, alínea a) e n.º 3 do EBF. Só que, ocorrendo isenção ao abrigo destes preceitos, a discussão quanto à eventual ilegalidade da liquidação com esse fundamento já não se localiza no plano da ilegalidade abstracta mas no plano da ilegalidade concreta apenas sendo possível o seu conhecimento em processo de oposição à execução fiscal quando a lei não assegure, o que não é o caso, meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (art. 204.º, n.º 1, alínea h), do CPPT)».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é exclusivamente a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que a invocada violação da isenção fiscal prevista no art. 23.º da Convenção sobre Relações Diplomáticas podia subsumir-se ao fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provada a seguinte factualidade:

«1) Foi outorgada, a 16.12.1988, no 21.º Cartório Notarial de Lisboa, escritura pública de compra e venda, na qual a A....., enquanto segunda outorgante, declarou comprar aos primeiros outorgantes e estes declararam vender-lhe 16 fracções autónomas identificadas pelas letras A (rés-do-chão), B (primeiro andar), C, D, E, F, G, H, I, J, L, M, N, O, P e Q (segundo a oitavo andares, direito e esquerdo, respectivamente) do prédio urbano, sito em Lisboa, freguesia do, inscrito na matriz respectiva sob o art. 1371, tendo ainda sido declarado que as fracções A e B se destinavam a serviços culturais e administrativos e as demais a habitação de pessoal diplomático (cfr. fls. 17 a 28, dos autos, e fls. não numeradas, do PEF apenso).

2) Foi emitida a liquidação de IMI n.º 07102100117007326706703, relativa ao ano de 2007, correspondendo à sua 2.ª prestação, no valor de 3.959,07 Eur., respeitante às fracções autónomas C a Q do prédio urbano inscrito na matriz sob o art. 1371, da freguesia do, mencionado em 1) (fls. 38 e 49, dos autos, e fls. não numeradas, do PEF apenso).

3) Foi emitida certidão de dívida, em nome da oponente, tendo como documento de origem a liquidação mencionada em 2) (cfr. fls. 2, do PEF apenso).

4) Na sequência do mencionado em 3), foi instaurado, a 29.10.2008, no SF de Lisboa 8, contra a oponente, o PEF n.º 3107200801211188 (cfr. fls. 1, do PEF apenso).

5) Foram emitidas, a 24.09.2013, declarações, pelo chefe do protocolo do Estado, da Secretaria Geral do Ministério dos Negócios Estrangeiros, no sentido da existência de reciprocidade de tratamento no que respeita à isenção do IMI sobre imóveis para uso habitacional dos membros da missão diplomática, para efeitos de isenção de IMI relativa às fracções C a Q (correspondentes à fracção esquerda e à fracção direita sitas do segundo ao oitavo andar) do imóvel a que respeita a liquidação mencionada em 2) (cfr. fls. 17 a 28 e 144 a 157)».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Citada para a execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívidas provenientes de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) relativo ao ano de 2007 (2.ª prestação) e às fracções autónomas “C” a “Q” do prédio sujeito ao regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do sob o art. 1371, veio a Embaixada de A..... deduzir oposição.

Interessa-nos agora apenas considerar o fundamento que determinou a procedência da oposição à execução fiscal: a ilegalidade prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Na verdade, a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, louvando-se no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 7445/14 (²), considerou, em síntese, que a isenção referida no art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, na medida em que constitui um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação da legislação interna em matéria tributária aos locais de missão diplomática (v.g., embaixadas) e que prevalece sobre o direito interno infraconstitucional, nos termos do n.º 2 do art. 8.º da CRP, impõe aos tribunais recusar a aplicação de norma que viole aquele tratado internacional, ao qual o Estado Português se vinculou.

Mais considerou que «o alegado pela oponente enquadra-se no âmbito do art. 204.º, alínea a), do CPPT, por se tratar de uma apreciação da legalidade em abstracto da liquidação, atenta a circunstância de se estar perante uma potencial violação das normas de direito internacional, que prevalecem sobre o direito interno».

Considerou ainda que, «atento o disposto no art. 23.º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, o caso dos autos enquadra-se no âmbito do privilégio de direito internacional, que exclui as missões diplomáticas, designadamente, do âmbito da aplicação das normas relativas a impostos sobre o património».

A Fazenda Pública discorda desse entendimento. Em resumo, entende que a discussão em torno da existência de uma isenção a benefício do executado se refere à legalidade em concreto da liquidação e, por isso, está vedada em sede de oposição à execução fiscal. Em abono da sua tese, invoca a doutrina exposta por JORGE LOPES DE SOUSA (³), relativamente à distinção entre ilegalidade abstracta e ilegalidade em concreto da liquidação, para concluir que «estamos perante um caso de ilegalidade em concreto e não em abstracto», uma vez que esta exigiria que estivesse em discussão «se a própria lei que é objecto de aplicação padece de vícios de violação de lei superior» e «nem o CIMI, nem qualquer concreta norma constante do mesmo diploma padece de ilegalidade, seja por postergação de lei fundamental, seja por violação de tratado ou Convenção de Direito Internacional». Mais argumenta com a violação do princípio da igualdade; considerando que o art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas postula uma verdadeira isenção, entende como violador daquele princípio o entendimento de que a mesma, porque resultante de convenção internacional, possa ser invocada em sede de oposição à execução fiscal, quando a jurisprudência tem vindo a recusar essa possibilidade relativamente às isenções previstas no direito interno.

Assim, como adiantámos em 1.6, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que a invocada violação da isenção fiscal prevista no art. 23.º da Convenção sobre Relações Diplomáticas pode subsumir-se ao fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Esta é a única questão que cumpre apreciar nos presentes autos.

É certo que o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, no seu parecer proferido ao abrigo do art. 289.º do CPPT, imputou à sentença um outro erro de julgamento, por considerar que, contrariamente ao que decidiu a sentença recorrida, os prédios que estiveram na origem da liquidação do IMI em cobrança coerciva, porque se destinam a habitação de pessoal diplomático não integram o conceito de “locais de missão” para efeito da isenção prevista no art. 23.º da Convenção

sobre Relações Diplomáticas. Ou seja, sustenta o Procurador-Geral Adjunto que, em face da factualidade que deu como provada – designadamente a relativa ao destino das fracções autónomas que estão na origem da dívida exequenda –, a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa deveria ter retirado uma conclusão jurídica distinta, qual seja a da não subsunção à previsão da norma do n.º 1 do art. 23.º da Convenção.

Mas, salvo o devido respeito, nesse segmento, a sentença transitou em julgado, pois nem foi objecto do recurso nem a lei concede ao Ministério Público, neste momento processual (vista para emitir parecer em sede de recurso jurisdicional), a faculdade de invocar outros erros de julgamento senão em matéria do conhecimento oficioso.

Poderia o Ministério Público ter suscitado essa questão em 1.ª instância⁽⁴⁾ e, mesmo não o tendo feito, poderia ter recorrido da sentença com esse fundamento, ou seja, com base no referido erro de julgamento, pois a lei confere-lhe legitimidade para tanto (cfr. art. 280.º, n.º 1, do CPPT). Mas não o fez.

E, não o tendo feito oportunamente, não pode agora obter o mesmo desiderato através da emissão de parecer em que – não obstante manifestar concordância com a sentença quanto ao fundamento por que a Fazenda Pública dela recorre [a subsunção do fundamento invocada pela Oponente à alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT] – invoca um erro de julgamento relativamente a uma questão que a Recorrente não integrou no objecto do recurso, nem é do conhecimento oficioso: o enquadramento das referidas fracções autónomas no conceito de *local de missão*.

Por isso, a única questão de que nos ocuparemos é a que foi suscitada pela Recorrente.

2.2.2 DA ISENÇÃO PREVISTA NO art. 23.º DA CONVENÇÃO SOBRE RELAÇÕES DIPLOMÁTICAS COMO FUNDAMENTO DE OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

2.2.2.1 Antes do mais, a Convenção sobre Relações Diplomáticas (doravante, Convenção), celebrada em Viena em 18 de Abril de 1961, aprovada pelo Estado Português através do Decreto-Lei n.º 48295, de 27 de Março de 1968, e pela A..... através da resolução n.º 3/91 da Assembleia do Povo, de 16 de Março de 1991⁽⁵⁾, é um tratado internacional que, tendo por pressupostos o reconhecimento, desde tempos remotos, pelos povos de todas as nações do estatuto dos agentes diplomáticos, o estatuto de igualdade soberana dos Estados, reconhecido na Carta das Nações Unidas (cfr. art. 2.º, n.º 1), e os propósitos de manutenção da paz e da segurança internacional e do desenvolvimento das relações de amizade entre as nações, visa estabelecer regras sobre relações, privilégios e imunidades diplomáticas, no convencimento de que estas contribuirão para o desenvolvimento de relações amistosas entre as nações, independentemente da diversidade dos seus regimes constitucionais e sociais e no pressuposto de que a finalidade de tais privilégios e imunidades não é beneficiar indivíduos, mas sim a de garantir o eficaz desempenho, das funções das missões diplomáticas, na sua dimensão de representantes dos Estados.

Assim, aquela Convenção, entre outros privilégios e imunidades, estabelece no seu art. 23.º:

«1. O Estado acreditante e o chefe de missão estão isentos de todos os impostos e taxas nacionais, regionais ou municipais sobre os locais da missão de que sejam proprietários ou inquilinos, exceptuados os que representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados.

2. A isenção fiscal a que se refere este artigo não se aplica aos impostos e taxas cujo pagamento, em conformidade com a legislação do Estado acreditador, incumba às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o chefe de missão».

Tenha-se presente que *missão diplomática*, é o grupo de funcionários de um Estado (Estado acreditante) presente no território de outro Estado (Estado acreditado ou Estado acreditador) com o objectivo, designadamente, de representar o Estado acreditante perante o Estado acreditado (cfr. art. 3.º, alínea a), da Convenção). No caso que ora nos ocupa, a missão diplomática é a Embaixada⁽⁶⁾ de A..... em Portugal.

Nos termos das alíneas a) e i) do art. 1.º da Convenção, respectivamente, ««Chefe de missão» é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade» e ««Locais de missão» são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão».

As prerrogativas diplomáticas – privilégios e imunidades – que a Convenção estabelece podem ser classificadas em inviolabilidade⁽⁷⁾, imunidade de jurisdição civil e penal⁽⁸⁾ e isenção fiscal, além de outros direitos⁽⁹⁾.

Interessa-nos agora a isenção fiscal, que abrange o Estado acreditante, o chefe da Missão, a própria Missão e os agentes diplomáticos. Esta isenção inclui os impostos nacionais, regionais e municipais, bem como os direitos aduaneiros, ficando fora do seu âmbito apenas os tributos (taxas) que «representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados» e, bem assim, aqueles «impostos e taxas cujo pagamento, em conformidade com a legislação do Estado acreditador, incumba às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o chefe de missão».

A sentença, por remissão para o já referido acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, teceu pertinentes considerandos em torno da isenção prevista no art. 23.º da Convenção, procurando

distingui-la da isenção tributária em sentido estrito, que aqui reproduzimos e reiteramos, por com eles concordarmos integralmente: «[...] *não obstante o nomen iuris utilizado pela Convenção não se está perante uma isenção tal como ela é classicamente concebida pela doutrina e jurisprudência mas de uma verdadeira inexistência de imposto. Com efeito a isenção fiscal ou tributária, tal como a incidência, têm origem na lei. O que sucede é que o Estado ou a entidade pública competente para lançar e liquidar o tributo e exigir o seu pagamento procede à exclusão deste através da norma de isenção. Isto é, a isenção não impede o estabelecimento da relação tributária e consequentemente a constituição da obrigação tributária mas apenas a formação do crédito tributário. [...] Diferentes são as coisas quando se aplica uma norma convencional internacional, como é o caso do art. 23.º, n.º 1, da referida Convenção. Esta norma prevalece sobre o direito ordinário português nos termos do art. 8.º da CRP, cujo n.º 2 confere vigência ao Direito Internacional Convencional não abrangido pelo n.º 1 (normas e princípios de Direito Internacional Geral ou comum), através da cláusula geral de recepção plena, sujeita à conditio da publicação do direito convencional recepcionado, nos quais se incluem os tratados solenes e os acordos formalmente simplificados. Tendo ocorrido a publicação da Convenção e sendo regular o processo da sua adopção por parte de Portugal, as respectivas disposições impõem-se sobre a legislação ordinária interna em tudo o que seja conflituante com esta. A Convenção consagra privilégios, inviolabilidades e imunidades. Sendo irrelevante para o caso vertente a noção de inviolabilidade, importa, porém, precisar os conceitos de privilégio e imunidade. A imunidade diplomática traduz o conjunto de prerrogativas reconhecidas pelo Direito Internacional costumeiro e pela comitas gentium [cortesia internacional], concedidas aos agentes diplomáticos, na base da reciprocidade e no interesse mútuo dos Estados, que permitem o exercício completo e cabal das suas missões. O privilégio significa atribuir aos diplomatas e aos locais de missão um regime jurídico de excepção, isentando-os da aplicabilidade de normas ou regimes jurídicos ou concedendo-lhes vantagens que por regra não são concedidas aos nacionais. Quer as imunidades, quer os privilégios, subtraem os diplomatas e os locais de missão à autoridade e à competência jurisdicional do Estado acreditado. Por isso nem sempre é fácil estabelecer a linha de fronteira entre uns e outros, considerando-se por regra que a imunidade impede a sujeição a uma norma de direito interno enquanto o privilégio determina a substituição da lei geral por uma regra especial de Direito interno. A Convenção manteve esta distinção, consagrando imunidades baseadas em normas de direito internacional, bem como privilégios, fundadas também no direito internacional, como é o caso das isenções fiscais. E em matéria de impostos consagrou simples medidas de cortesia, em relação às quais o Direito internacional não reconhece qualquer carácter imperativo, como sucede em matéria de isenções aduaneiras. [...] Do exposto concluiu-se que a isenção referida no n.º 1 do art. 23.º, não é uma isenção segundo o conceito acima explanado mas antes um privilégio de direito internacional que impede que se estabeleça qualquer relação tributária em tudo o que diga respeito às missões diplomáticas, o mesmo é dizer, impede a aplicação a estas entidades da lei nacional em matéria de definição e fixação da tributação. Isto é, trata-se de um privilégio em que a norma especial consubstanciada no referido art. 23.º, n.º 1, da Convenção e recepcionada no Direito interno por força do art.º 8.º, n.º 2, da CRP, afasta a norma geral tributária que seria aplicável, determinando que o Estado acreditante ou agente diplomático não possam ser contribuintes no Estado português, uma vez que, no plano dos princípios, o pagamento de impostos é um ato de sujeição incompatível com a soberania dos Estados».*

Subscrevemos integralmente estes considerandos: na verdade, o art. 23.º, n.º 1, da Convenção, ao isentar os locais das missões diplomáticas de todo e qualquer imposto, nem sequer pode considerar-se uma isenção no sentido estrito do termo; é, isso, sim, um privilégio de direito internacional que, com a excepção nele prevista (quando os tributos respeitem ao «pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados»), impede o estabelecimento da relação tributária relativamente às missões diplomáticas, encontrando o seu fundamento último na não sujeição de um Estado à soberania de outro.

O que nos leva à conclusão de que, na inexistência de imposto, não faz sentido o recurso à figura da isenção tributária na sua formulação tradicional que, como é sabido, tem sido vista predominantemente, na nossa doutrina, como um facto impeditivo da constituição da obrigação tributária. Como salienta ALBERTO XAVIER, o facto em que a isenção se traduz não esgota a sua eficácia no plano da relação jurídica do imposto. Configura-se como um facto impeditivo quanto à constituição da relação tributária, mas assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa – a de contribuinte isento – que é inteiramente distinta da do não contribuinte⁽¹⁰⁾. Segundo o mesmo Autor, «a norma tributária material não se limita sempre, na sua hipótese, à previsão do facto tributário [...]. Muitas vezes, na verdade, faz paralisar a eficácia desse facto pela previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos típicos do primeiro: esse outro facto é a isenção do imposto»; e prossegue: «A isenção tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário e não de uma simples delimitação negativa do facto constitutivo (incidência) [...]. A não incidência decorre da não verificação de um elemento positivo do tipo legal do facto tributário ou da verificação de um seu elemento negativo [...]. A isenção dá-se quando, não obstante se ter verificado o facto tributário em todos os seus elementos,

a eficácia constitutiva deste é paralísada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei atribui assim eficácia impeditiva»⁽¹¹⁾.

Ou seja, podemos concluir, com a sentença recorrida, que a isenção prevista no art. 23.º, n.º 1, da Convenção não é uma isenção em sentido estrito, enquanto benefício fiscal⁽¹²⁾, mas antes um privilégio de direito internacional, equiparável a uma situação de não tributação.

2.2.2.2 Dito isto, podemos agora avançar para, também com a sentença, afirmarmos que o direito internacional convencional vigora na ordem jurídica portuguesa, por efeito da vinculação internacional do Estado português, sem que para tanto seja requerida outra formalidade para além da mera publicação. Isto, porque o Direito português consagra uma cláusula geral de recepção automática do direito internacional convencional, que adquire relevância na ordem interna independentemente de outra formalidade que não seja a mera publicação, como decorre do n.º 2 do art. 8.º da Constituição da República Portuguesa⁽¹³⁾.

Por outro lado, ainda que a questão não seja pacífica, a posição maioritária sustenta que os tratados internacionais têm valor hierárquico superior ao das leis ordinárias, pelo que devem prevalecer sobre elas em caso de conflito⁽¹⁴⁾.

2.2.2.3 Dito isto, resta-nos verificar, em abstracto, se, tendo sido efectuada liquidação de IMI sobre prédio que possa ser considerado local de missão (que, vimos já, «são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão») e tendo sido instaurada execução fiscal para cobrança da dívida respectiva, pode ser deduzida oposição a essa execução fiscal com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

O n.º 1 do art. 204.º do CPPT, que elenca os fundamentos de oposição à execução fiscal, prevê na sua alínea a): «Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação».

Como diz JORGE LOPES DE SOUSA, «Está-se, aqui, perante aquilo que doutrinal e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado» e «Cabem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de normas que violam regras de hierarquia superior; designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigentes em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares. Inserem-se ainda neste conceito de ilegalidade abstracta os casos em que a norma que foi aplicada no acto de liquidação não podia sê-lo por qualquer outra razão, como é o caso de existir lei especial que estabeleça a ineficácia de quaisquer normas»⁽¹⁵⁾.

A Recorrente, louvando-se na doutrina expendida por JORGE LOPES DE SOUSA, sustenta que a situação não é de ilegalidade abstracta, como decidiu a sentença, mas de ilegalidade em concreto. Mas, salvo o devido respeito, não faz a mais correcta interpretação dessa doutrina.

É certo que, como afirma, «nem o CIMI, nem qualquer concreta norma constante do mesmo diploma, padece de ilegalidade, seja por postergação de lei fundamental, seja por violação de tratado ou Convenção Internacional». Mas isso não significa, sem mais, que a ilegalidade decorrente da tributação em IMI de um local de missão não possa qualificar-se como ilegalidade abstracta. É que, atento o que ficou dito, a tributação dos locais de missão diplomática não é permitida por lei, sendo que o referido art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, celebrada em Viena em 18 de Abril de 1961, obsta a essa tributação. E as normas do CIMI que conflituem com essa norma convencional internacional devem ter-se por derogadas, nos termos que deixámos referidos.

Sendo seguro o princípio da primazia do direito internacional sobre o direito ordinário interno – não obstante se manter em aberto a discussão sobre qual o tipo de vício que atinge uma norma de direito interno que venha dispor contra uma norma de direito internacional vigente na ordem jurídica portuguesa que deva prevalecer sobre aquela⁽¹⁶⁾ –, no fundo, e para o efeito que nos interessa considerar, tudo se passa como se não houvesse norma a permitir a tributação dos prédios que constituam locais de missão.

Em conclusão, consideramos que bem andou a sentença ao considerar que o fundamento em causa é subsumível à alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Aliás, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a considerar que «[c]abem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior; designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal»⁽¹⁷⁾.

2.2.2.4 Assim, e tendo a sentença recorrida considerado que as fracções em causa integravam a missão diplomática para os efeitos do art. 23.º da Convenção (segmento que, pese embora a referida discordância do Procurador-Geral Adjunto, não foi objecto do recurso, motivo por que se situa fora do âmbito do recurso), não nos resta senão confirmar a sentença recorrida.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Contrariamente à ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda – cuja discussão, em regra, está vedada em sede de oposição à execução fiscal –, a ilegalidade abstracta pode ser discutida na oposição, por se enquadrar no fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

II - Nos termos do art. 8.º, n.º 2, da CRP, as normas de convenção internacional, quando regularmente adoptadas pelo Estado Português e publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este, motivo por que os tribunais devem recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado.

III - A isenção referida no art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, porque não é uma isenção segundo o conceito tradicional, mas um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, enquadra-se no fundamento de oposição previsto na alínea a) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

* * *

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

(²) Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/29143ee1e19ba6b780257d17002d6522?OpenDocument>.

(³) No *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, anotação 4 ao art. 204.º, pág. 443 e segs.

(⁴) Nesse sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 4 ao art. 121.º, pág. 300.

Na jurisprudência, vide os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 22 de Março de 1995, proferido no processo n.º 18.996, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31 de Julho de 1997 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/1995/32210.pdf>), págs. 880 a 883;
- de 29 de Outubro de 1997, proferido no processo n.º 18.997, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2001 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/1997/32240.pdf>), págs. 2750 a 2752;
- de 5 de Novembro de 1997, proferido no processo n.º 21.043, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2001 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/1997/32240.pdf>), págs. 2849 a 2851;
- de 25 de Março de 1998, proferido no processo n.º 21.168, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Novembro de 2001 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/1998/32210.pdf>), págs. 952 a 954;
- de 31 de Outubro de 2000, proferido no processo n.º 25.516, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31 de Janeiro de 2003 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2000/32241.pdf>), págs. 3999 a 4002;
- de 8 de Fevereiro de 2006, proferido no processo n.º 810/05, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 29 de Setembro de 2006 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2006/32210.pdf>), págs. 239 a 243;
- de 31 de Outubro de 2012, proferido no processo n.º 948/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Novembro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32240.pdf>), págs. 3285 a 3290.

(⁵) Cfr. Aviso n.º 20/91, publicado no *Diário da República* de 9 de Fevereiro de 1991, I Série-A, n.º 34, pág. 647 (<https://dre.pt/application/file/478494>).

(⁶) A Missão Diplomática é usualmente designada em função da categoria do chefe da Missão, adoptando-se a expressão embaixada quando o chefe da Missão tem a categoria de embaixador.

(⁷) A inviolabilidade abrange a sede da Missão e as residências particulares dos diplomatas, bem como os bens ali situados e os meios de locomoção. Aplica-se também à correspondência e as comunicações diplomáticas.

(⁸) Da imunidade de jurisdição decorre que os actos da Missão e os de seus diplomatas não podem ser apreciados em juízo pelos tribunais do Estado acreditado. Além de imunidade de jurisdição civil e administrativa, os agentes diplomáticos também gozam de imunidade de jurisdição penal. A imunidade de execução é absoluta: eventuais decisões judiciais ou administrativas desfavoráveis à Missão ou aos diplomatas não podem ser cumpridas à força pelas autoridades do Estado acreditado.

(⁹) Cfr. JOSÉ CALVET DE MAGALHÃES, *Manual Diplomático*, Ministério dos Negócios Estrangeiros, 3.ª edição, pág. 68 e segs.

(¹⁰) Cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pág. 281 e segs.

(¹¹) *Ibidem*.

(¹²) Ver art. 2.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais

(¹³) «O n.º 2 estabelece igualmente um regime de recepção automática, mas condicionada, das normas de DIP convencional internacionalmente vinculativas do Estado Português, ou seja, dos tratados e acordos internacionais que abrangem Portugal, quer por o país ser parte nele, quer por ter sido convencionado por uma organização internacional de que Portugal

faça parte (por exemplo, um tratado acordado pela UE com terceiros estados). A Constituição exige que a convenção tenha sido «regularmente aprovada ou ratificada» (i. é, aprovada e/ou ratificada de acordo com as regras constitucionais) e tenha sido oficialmente publicada (i. é, publicada no DR - cfr. art. 119.º-1/b)» (cfr. VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, Constituição da República Portuguesa, volume I, 4.ª edição, Coimbra Editora, 2007, anotação IV, pág. 255).

(14) Sobre a questão, desenvolvidamente, VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, *ob. e vol cit.*, anotação IX, pág. 259 e segs.

(15) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, anotação 4 ao art. 204.º, pág. 443 e segs.

(16) Cfr. VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, *ob. e vol cit.*, anotação XI ao art. 8.º, pág. 261 e segs.

(17) Cfr. acórdão de 20 de Abril de 2014, proferido no processo n.º 76/14, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Novembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2014/32220.pdf>), págs. 1387 a 1390, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eb4053d25c037b8f80257cc4003a1802?OpenDocument>.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Taxa. Promoção. Vinho. Auxílio do estado. Violação. Notificação. Ajudas comunitárias. Direito comunitário. Princípio da proporcionalidade. Princípio da confiança. Princípio da segurança jurídica.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (atual artigo 107.º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*

Processo n.º: 503/15-30.

Recorrente: A....., LDA.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

A..... LDA impugnou a taxa de promoção sobre o vinho e produtos vínicos no montante de 159.880,78 Euros relativa a vinho exportado no período de Fevereiro a Agosto de 2003 destinado ao fabrico de vinagre.

Por sentença de 09/06/2014 o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou totalmente improcedente a impugnação.

Não se conformando recorre a impugnante para este STA apresentando alegações com **as seguintes conclusões:**

«A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do acto tributário relativo à taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C/43/2004) não é *“totalmente irrelevante para os presentes autos se para a fundamentação da pretensão da impugnante”* cfr página 19 da sentença proferida nos autos, sendo que neste entendimento radica o erro de julgamento que ocorreu em 1ª instância quanto à questão do auxílio de Estado.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa nos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrepio do disposto no nº 3 do artº 88º do TCE (actual nº 3 do artigo 108º do TFUE) e conseqüentemente proibição de execução de semelhante medida, prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - cf. ponto F e G) h) e I) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A....., pelo que o Tribunal *a quo* não podia ter decidido no sentido em que, quanto a essa questão, decidiu na sentença ora posta em crise.

E. É inegável que estamos perante um auxílio de Estado, porquanto as campanhas de promoção e de publicidade do vinho que beneficiam um determinado conjunto de empresas, são financiadas com receitas da taxa de promoção, sendo conseqüentemente possível identificar os três elementos que caracterizam um auxílio de Estado: (i) a vantagem económica (a vantagem económica para os operadores do sector vitivinícola decorre do facto de não terem de suportar o encargo com a organização da promoção dos seus produtos); (ii) para um determinado grupo de destinatários (a vantagem económica é atribuída a um determinado conjunto de empresas ou sector de actividade, in casu, o sector do vinho e dos produtos vinícolas); (iii) financiada através de recursos estatais (as receitas utilizadas provêm da cobrança da taxa de promoção que, como é claro, é um recurso estatal).

F. A própria Comissão reconhece («(102) Das considerações expostas resulta que existe “auxílio estatal” a favor dos operadores económicos do sector do vinho, na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do tratado que diz respeito ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vitivinícolas e da organização das actividades de formação. – CF.. considerando 102 da decisão da comissão junta aos autos pela A.....

- (84) Em consequência, no que respeita ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos com uma parte das receitas da taxa de promoção do vinho, a Comissão confirma a sua posição quanta à existência de auxílio estatal a favor dos operadores económicos do sector do vinho e dos produtos vînicos nos termos do artigo 107.º, n.º1, do TFUE» - cf. considerando 84 da Decisão de 20.07.2010)., nas decisões proferidas sobre este assunto, que estamos perante um auxílio de Estado (cf. parágrafos 57, 102 ou 131 da decisão junta pela A..... com a petição inicial e parágrafos 84, 113 ou 131 da Decisão de 20.07.2010, junta como documento n.º 3 com a contestação do IVV).

G. A taxa de promoção, sendo una, consubstancia — conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) —, a fonte de financiamento desses auxílios de Estado.

H. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida — cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

I. A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108º do TFUE) — cf. jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (Cf., entre outros, acórdão de 25.06.1970, França/Comissão; de 21.10.2003, Eugene Van Calster, Openbaar Slchthuis, ou de 13.01.2005, Streejge WestelijK Noord-Brabant).

J. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.K. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de

auxílios não notificados — conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta pela A....., que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

L. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão.

M. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a considerar, a final, o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90).

N. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» — cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

O. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido — como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de março de 2003 e veio a ser, com erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

P. Não se diga em sentido contrário que a medida de auxílio em questão terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis e que, como tal, não carecia de ser previamente notificado ao abrigo do disposto no actual 108.º, n.º 4, do TFUE.

Q. Na decisão final proferida no âmbito do procedimento de investigação que vimos referindo, relativa ao período em causa nos autos, a Comissão não veio a enquadrar a medida nos chamados “auxílios de minimis” — cf. decisão de 20.07.2010, doc. 3 da contestação do IVV.

R. A medida de apoio estatal a que se referem os presentes autos não pode ter enquadramento nos auxílios de minimis:

A obrigatoriedade de notificação à Comissão do auxílio em causa deve ser analisada em função dos elementos de facto e de direito existentes à data em que esse auxílio foi adoptado, sob pena de se violarem os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança dos cidadãos, princípios estruturantes do Estado de Direito democrático (cf. artigo 2.º da Constituição da República) — cf. Acórdão de 10 de Setembro de 2009 do Tribunal Geral da União Europeia, Processo T-75/2003

Aquando da sua introdução no ordenamento interno, o auxílio em causa não foi configurado, nem classificado, pelo Estado Português como um auxílio de minimis, nem foram cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998, não se tendo estabelecido, sequer, na legislação atinente com esta medida, qualquer limite ao montante de auxílio a atribuir;

O elementar princípio da segurança jurídica que vigora e subjaz tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário, impede igualmente que não se saiba, à partida, se o auxílio é ou não compatível com Direito Comunitário, conclusão a que se chegará, antes da respectiva entrada em vigor, pela Decisão a proferir pela Comissão (em virtude da notificação a que alude o artigo 108.º do TFUE e que, por isso, deverá ser prévia) ou pela configuração antecedente da medida como um auxílio de minimis, o que não sucedeu no caso dos autos;

A consideração de que o auxílio em questão respeitou os limiares de minimis só relevará para efeitos de considerar semelhante auxílio compatível com o mercado comum, já não relevando para efeitos de sanar, a posteriori, a irregularidade cometida com a falta de notificação de um auxílio estatal — cf. jurisprudência do TJUE (Cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02; cf. ainda no mesmo sentido, Acórdão TJUE de 05.10.2006, Transalpine Ölleitung GMBH, processo C-368/04, n.º 41).

Face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, o regime previsto para os auxílios de minimis, não pode ser aplicado à taxa de

promoção, porquanto o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, dada a relação de afectação legal entre ambos.

S. A eventual aplicação do regime de auxílios de minimis ao caso dos presentes autos consubstancia uma violação de normas comunitárias, em concreto do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão.

T. Sem prescindir da não aplicabilidade do regime dos auxílios de minimis ao caso dos autos - a estimativa, a posteriori, feita pelo IVV nos termos da carta que juntou aos autos como documento n.º 9 e 11, não passa de uma mera alegação de uma parte processual (“sustentada” por um documento que foi produzido pela própria parte que o apresenta) que carece pois de prova - de prova efectiva.

U. O IVV apresenta uns cálculos, quanto ao alegado respeito pelo auxílio em causa do limiar de minimis, segundo um método que lhe terá parecido apropriado (dividiu cegamente, o montante atribuído à ViniPortugal por um elevado número de operadores do sector) mas que se vem a revelar falacioso.

V. Nem todos os operadores do sector beneficiam desta ajuda de Estado:

Nos termos da Decisão de 20/07/2010, foi considerada pela Comissão Europeia como um auxílio de Estado ilegal (tendo sido determinado o seu reembolso) a parte da taxa de promoção que incidiu sobre os produtos provenientes dos outros Estados - Membros e que foi ulteriormente afecta à promoção e publicidade do vinho de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros — cf. artigo 3.º, parágrafos 1 e 2, da Decisão de 20.07.2010.

Logo, relativamente a este auxílio de Estado ilegal, os efectivos beneficiários foram os operadores portugueses que expediram para a União Europeia ou que exportaram para territórios terceiros vinho e produtos víquicos, porque só eles beneficiaram das campanhas de promoção e publicidade realizadas no território dos outros Estados-Membros e desses países terceiros, financiadas, portanto, pela parte da taxa de promoção considerada auxílio de Estado ilegal.

Somente se forem relevados os beneficiários efectivos do auxílio de Estado e o volume do seu benefício é que se pode aferir com rigor se o montante total dos auxílios concedidos ao abrigo da regra de minimis a um mesmo beneficiário não ultrapassou os €100 000 (Cf. artigo 2.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 69/2001, de 12 de Janeiro) durante um período de três anos ou, ulteriormente, os €200.000 (Cf. artigo 2º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro) durante o período de três anos.

W. Pela natureza da actividade de comércio de vinho e inerentes obrigações de registo e controlo, o IVV bem disporá de todos estes dados para efectuar os cálculos rigorosos.

X. O número de agentes económicos presentes no sector vitivinícola apresentado pelo IVV nos seus cálculos (docs. 9 e 11) é incoerente com os números que o mesmo IVV apresenta nas estatísticas publicadas no seu próprio site (<http://www.ivv.min-agricultura.pt/np4/360>): segundo as estatísticas publicadas pelo próprio IVV no seu website, em 1/07/2009, por exemplo, o número de inscrições activas de agentes económicos do sector ascendia a 13.968 sendo que, na carta enviada à comissão, para efeitos de aferir se o auxílio de Estado tinha ou não respeitado o limiar de minimis, o IVV divide o montante em causa pelo número de 33.086 agentes económicos! — cf. documento n.º 11, junto pelo IVV.

Y. O método de aferir o respeito pelo limiar de minimis deve basear-se na parte da taxa cobrada sobre os produtos importados que foi afecta a acções de promoção e publicidade do vinho português no estrangeiro, dividindo-a pelos seus beneficiários efectivos: os operadores que exportaram vinho, em função da quantidade de vinho exportada!

Z. Inexiste nos autos prova sobre o respeito do limiar de minimis pelo auxílio em questão, sempre devendo ser ordenada, para esse efeito, a baixa dos autos à primeira instância para produção de prova relativamente a este ponto, caso se considere aplicável ao caso dos autos o regime dos auxílios de minimis — no que não se concede, como já largamente se explicou.

AA. Um eventual entendimento de que a anulação da taxa de promoção por vício formal de procedimento afigura-se desproporcionada mais não fará do que promover e favorecer a violação, pelos Estados-Membros, do Direito Comunitário e, em concreto, da formalidade imposta pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia no seu artigo 108.º, n.º 3.

BB. Não se poderá aceitar que a anulação da taxa em questão, como consequência da ilegalidade da mesma por violação de uma obrigação prevista no Tratado de Funcionamento da UE, seja afastada por colidir com o interesse financeiro de um Instituto Português, dando-se prevalência, no teste da proporcionalidade estrita, a esse interesse financeiro.

CC. A anulação da taxa de promoção, posta ilegalmente em execução, violando o disposto no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE, mostra-se não apenas necessária e adequada à salvaguarda do Direito Comunitário, como proporcional face à violação, que o Estado Português bem conhecia, da proibição de execução da medida em causa enquanto não houvesse pronúncia final da Comissão sobre a mesma.

DD. Mesmo após ter sido interpelado pela Comissão no ano de 2005 (cf. decisão junta pela A.....) e mesmo após ter sido lembrado pela Comissão do efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo, à data, 88.º do Tratado do CE em relação à medida em causa (cf. considerando 147 da

mesma decisão), o Estado Português continuou a aplicar a referida medida, incumprindo, frontalmente, a legislação comunitária.

EE. Os princípios da confiança e segurança jurídica sempre não darão cobertura à violação do Direito Comunitário que se verifica no caso dos autos: o Estado Português não pode ser objecto de tutela dos mencionados princípios em relação aos actos decorrentes da violação do Direito Comunitário em causa nos autos, pois nenhuma legítima expectativa ou legítimo direito se criou na sua esfera, como decorrência da violação dessa obrigação em vigor à data que praticou os factos.

FF. A previsão, no Tratado de Funcionamento da União Europeia, da obrigação de notificação prévia e proibição de execução de uma medida de auxílio não notificada, cria, legítima e juridicamente, na esfera dos particulares, um direito e uma expectativa de cumprimento da mesma obrigação pelos Estados-Membros, direito e expectativa — esses sim — dignos de tutela do princípio da confiança e segurança jurídica, corolários de um Estado de Direito, princípios que, assim, igualmente se mostram violados pela sentença proferida pelo Tribunal a quo.

GG. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado (88.º, n.º 3) (v. acordo de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, colect., p. 1-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

HH. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3), último período, do Tratado e que tem efeito directo (acordos, já referidos, *Fédération Nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e.*, n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, *Colect.*, p. 1-165, n.º 20)»

— cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

II. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

— cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

JJ. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3) último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia de efeito útil (v. acórdão *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, já referido, n.º 16).»

— cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

KK. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3), último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

— cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

LL. O Tribunal a quo incorreu, pois, em erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Requer-se, em acréscimo, nos termos do disposto no art. 267.º do TFUE, que a presente instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as questões prejudiciais que se enunciarão abaixo.

Note-se que o alcance da obrigação de notificação prévia e inerente efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos e, bem assim, a eventual possibilidade de aplicação do regime dos auxílios de minimis à mesma medida, consubstanciam questões de interpretação de Direito Comunitário Primário (em concreto, do actual artigo 108.º, n.ºs 3 e 4, do TFUE).

Por outro lado, a interpretação do alcance da obrigação de notificação prévia prevista no mencionado artigo 108.º, n.º 3, e o âmbito da possibilidade de aplicação do regime de auxílios de minimis, a posteriori, à medida em causa, são inegavelmente pertinentes e relevantes para a decisão da causa, porquanto semelhante decisão assenta, precisamente, na apreciação da violação ou não dessa obrigação de notificação e porventura, na possibilidade de aplicar o regime de auxílios de minimis à mesma medida.

Acresce que, nos termos do disposto no parágrafo 3 do artigo 267.º do TFUE o reenvio de uma questão de interpretação de direito comunitário necessária para a decisão da causa mostra-se obrigatória para a última instância de recurso ordinário — como o será este Supremo Tribunal Administrativo,

sendo que entendimento contrário ao referido reenvio prejudicial obrigatório, a efectuar por este Supremo Tribunal Administrativo, mostrar-se-á forçosamente inconstitucional, por contrariar frontalmente o princípio do juiz legal/natural consagrado nos artigos 216.º, n.º 1 e 217.º, n.º 3, da Constituição e o disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição,

Porquanto, o juiz comunitário vem a ser o intérprete último do artigo 108.º do TFUE, pois só ele pode garantir a aplicação uniforme do direito da União Europeia, que é acolhido directamente no nosso ordenamento por força do disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição.

Desta forma, deverá a presente instância ser suspensa e ser ordenado o reenvio do processo ao TJUE para que esta Instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais;

A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa — consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

- Em caso negativo — e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

- Uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, pode ver-lhe aplicado o regime previsto para os auxílios de minimis, face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006?

- Em caso afirmativo, ainda assim, a ilegalidade decorrente da não notificação prévia da mesma medida parafiscal poderá ser sanada pela eventual conclusão, retirada somente volvidos vários anos da respectiva implementação, de que, por acaso, o auxílio em causa terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis, ou poderá ser sanada pelo facto de se mostrar, eventualmente, previsível, na data da respectiva implementação, que o mesmo viria a respeitar esse limiar?»

Foram apresentadas contra-alegações a fls. 478 a 498 dos autos pelo Instituto da Vinha e do Vinho, pugnando pela manutenção da sentença recorrida, com o seguinte quadro conclusivo.

«A. O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção das autoliquidações da taxa de promoção devida ao IVV, aqui Recorrido.

B. O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento oficioso — artigos 660.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, todos do Código de Processo

Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso n.º 053/2012.

C. Além da ampliação da matéria de facto requerida, a Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes.

D. A sentença a quo, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, e da jurisprudência firmada do STA decidiu pela improcedência da impugnação.

E. A matéria de facto dada como provada pelo Tribunal a quo é a relevante para a decisão proferida e suficiente para a fundamentar, pelo que não carece de ampliação.

F. A posição aí defendida, já foi confirmada pelo STA pelo menos nos Acórdãos de 23 de Abril de 2013, proferidos nos recursos n.º 29/13-30 e n.º 48/13, de 30 de Abril de 2013, proferidos nos recursos n.º 292/13-30 e n.º 1503/12, de 22 de Maio de 2013, proferidos nos recursos n.º 1311/12-30, n.º 9/13, n.º 44/13, n.º 53/13 e n.º 200/13-30, de 29 de Maio de 2013, proferidos nos recursos n.º 1398/12, n.º 30/13, n.º 84/13 e 198/13-30, de 3 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1328/12-30 e n.º 143/13, de 5 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1288/12-30, n.º 125/13 e n.º 249/13 e de 26 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1245/12-30, n.º 1336/12-30 e 55/13-30, entre (cada vez mais) outros.

G. No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE — hoje, artigo 108.º, n.º 2 do TFUE —, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

H. Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

I. Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.

J. A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação, não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.

K. A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;

ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,

iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

L. Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventualmente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, o que deita por terra as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.

M. O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual abrange o período compreendido entre 2002 e 2006 foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.

N. Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C(2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 — cfr. Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.ºs 1 e 4.

O. A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas ao respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

P. No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios

estatais no âmbito do procedimento concluso, respeitam os limiares de minimis aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

Q. O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

R. Após confirmação de que os limiares de minimis aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares de minimis aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso — cfr.doc n.º 7 em anexo.

S. Em Outubro de 2012 — através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 8 —, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites à minimis aí estabelecidos.

T. Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

U. Também no que respeita às acções de promoção financiadas pelas receitas da taxa de promoção no período compreendido entre 2007 e 2011 — as quais não se encontram abrangidas pela Decisão de 2010 e a que diz respeito a taxa em crise nos presentes Autos —, a Comissão já encerrou as suas diligências de investigação preliminares, não tendo sequer chegado a instaurar qualquer procedimento de investigação formal, nesta matéria.

V. À semelhança do sucedido para o período compreendido entre 2002 e 2006, através de carta datada de 3 de Agosto de 2012, o Estado Português informou a Comissão de que os apoios concedidos entre 2007 e 2011 preenchem as condições previstas nos artigos 1.º e 2.º do Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, respeitando os limites de minimis aí estabelecidos, pelo que não constituem auxílios de Estado, na acepção do artigo 107.º, n.º 1 do TFUE — cfr. doc. N.º 9 em anexo.

W. Através de carta datada de 18 de Setembro de 2012, a Comissão confirmou que toma boa nota do preenchimento dos limites de minimis pelos apoios concedidos entre 2007 e 2011 reconhecendo assim que, de acordo com as informações transmitidas por Portugal, os apoios em causa preenchem as condições previstas no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que obedecem aos limites de minimis aí fixados, não constituindo, consequentemente, auxílios de Estado — cfr. doc. N.º 10 em anexo.

X. O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TJUE.»

O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer com seguinte teor, a fls. 601/602:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, exarada a fls. 414/424, em 09 de Junho de 2014.

A sentença recorrida julgou improcedente impugnação judicial interposta contra a liquidação da TAXA de PROMOÇÃO de FEVEREIRO a AGOSTO de 2002 (sic; quererá referir-se 2003), promovida pelo IVV, no entendimento de que, nomeadamente, não viola o direito comunitário, designadamente, o artigo 88.º/3 TCE (artigo 108.º/3 do TFUE).

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 459/472, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido IVV contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 493/498, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os feitos legais.

A questão de direito em discussão nos autos tem sido objecto de apreciação pelo STA em vários acórdãos, que, de forma consistente e reiterada vem sustentando a legalidade da Taxa de Promoção sindicada (entre muitos outros de 23 de Abril de 2013-P 0292/13 e de 2014.10.29-P.0533/14 disponíveis no sítio da internet www.dgsi.pt).

Da citada jurisprudência, cujo discurso fundamentador se subscreve, ressalvado o devido respeito pela tese, doutamente, sustentada pela recorrente, retiram-se a seguintes conclusões:

1. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (actual art. 107.º do TFUE) com vista a avaliar a legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108.º/3, do TFUE.

2. A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.

3. Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afectada ao financiamento do IVV, IP não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afectada ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

4. Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

5. A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, IP, e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.

6. A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, IP, pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

A sentença recorrida não merece, pois, censura.

Termos em que, ressalvado melhor juízo, deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

2- Fundamentação:

A decisão de 1ª Instância deu como assente a seguinte matéria de facto, fls. 415v a 418:

A) Através do ofício n.º 02.1.1623/03 de 2003-10-24 o IVV notificou a A..... da “intenção de proceder à cobrança de €159 880,78, conforme mapa anexo. O montante em causa foi apurado através dos modelos 98 entregues nos nossos serviços da Mealhada, onde foi detectada a falta de pagamento da **Taxa de Promoção relativa à venda de vinho, no período compreendido entre Fevereiro e Agosto de 2003.** (destaque nosso)

...este processo está disponível para consulta na Direcção de Serviços de Administração...”, cfr. documento de fls. 2 do PA, aqui dado por reproduzido o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) Respondeu a Impugnante defendendo a falta de fundamentação do projeto de decisão e dizendo que o vinho foi vendido para armazenistas “Grossistas” italianos e franceses os quais procederão por sua vez à sua revenda não procedendo à sua transformação em vinagre nem à introdução no consumo, pelo que nos termos do art.º 10º al. c) do DL 119/97 de 15-05 a referida venda está isenta de pagamento da taxa de promoção; por outro lado a taxa em causa sofre de ilegalidade em relação às normas comunitárias, vide documento 2 junto pela Impugnante e que consta de fls. 100 a 105;

C) Em 12-02-2004 o Presidente do IVV decidiu manter a decisão de pagamento manifestada em A) tendo para além do mais dito o seguinte:

“1) Sobre o vinho expedido ou exportado por um operador económico, com destino ao fabrico de vinagre incide a Taxa de Promoção, em conformidade com o exposto nas disposições conjuntas previstas na al. c) do n.º 1 do art.º 2 e na al. b) do art.º 3º, ambos do DL 119/97, de 15 de Maio, e que deve ser paga de acordo com o disposto na al b) do n.º 1 o art.º 4 do mesmo diploma legal pelo que deverá ser efectuado o pagamento da respectiva taxa de promoção...

2)...

Mantendo-se os pressupostos do ofício n.º 02.1.1623/03 de 2003-10-24 ficam V EX as notificadas nos termos da decisão do IVV proceder à cobrança de €159 880,78...”, recebida pela Impugnante a 20 de fevereiro, cfr. doc. de fls. 98 e 99, carimbo apostado a fls. 98 e n.º 2 do ponto 1 da PI;

D) No dia 05 de junho de 2004, via fax, a Impugnante remeteu a este Tribunal a PI que deu origem aos presentes autos, vide fls. 1 e segs.;

E) O montante liquidado, o referido em A), foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho com a redação que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de

Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja não é objeto de dissenso;

F) No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da taxa de promoção com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado tendo adotado apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte, cfr. doc. junto pela impugnante a fls. 213 e segs;

G) Do documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

‘Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa de promoção do Vinho” extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa, ... sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também

- aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos com unitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

...” idem anterior;

H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia, decisão:

...
- limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data.”

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

cfr. documentos de fls. 334 a 349;

I) O recurso de anulação apresentado por Portugal veio a determinar a alteração da decisão proferida em 20-07-2010, por nova decisão em 04-04.2012 com o seguinte teor:

“... o sétimo e nono travessões do artigo 3º, nº 2, da Decisão C (2010)4891, de 20 de julho de 2010, são alterados do seguinte modo:

- sétimo travessão:

“No caso das pessoas que ainda não tenham efetuado o pagamento da taxa, as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento da parte proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros e que é destinada a financiar a parte do auxílio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais. Renunciam igualmente a eventuais juros de mora respeitantes a essa parte;”

- nono travessão

“se noutro Estado-Membro tiver sido imposta uma taxa com objetivos similares aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal, as autoridades portuguesas comprometem-se a reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha sido afeta ao financiamento de medidas de auxílio na aceção do artigo 107.º n.º 1, do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado-Membro”, vide doc. de fls. 350 e segs;

J) A Impugnante, para documentar a alegada venda do vinho para armazenistas “Grossistas” italianos e franceses juntou 5 documentos, cfr. fls. 106 a 110.

3- DO DIREITO:

A decisão recorrida abordou uma por uma todas as questões suscitadas na petição inicial de impugnação que julgou totalmente improcedente.

Tais questões foram as seguintes:

1) Incompetência do decisor sem a invocação de subdelegação e não cabendo no quadro das suas competências, designadamente as definidas no artº 4º do D. L. 99/97 de 26 de Abril

2) Falta de fundamentação da decisão em causa (decisão referenciada na al. A) do probatório); para além do mais não houve pronúncia sobre o que a impugnante arguiu em sede de audiência prévia.

3) A taxa não ser devida por não se verificar a respectiva base de incidência porque vendeu com destino à produção de vinagre a armazenistas comunitários não tendo procedido a qualquer venda directa ao público.

4) A taxa de promoção em causa, cujo montante foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto Lei nº 119/97 de 15 de Maio, constitui uma restrição dissimulada ao comércio entre Portugal e os demais Estados Membros. Constitui uma restrição à livre concorrência no seio da Comunidade. Constitui também uma violação da Política Agrícola Comum e da organização comum dos mercados agrícolas.

5) A re/irrelevância da decisão da Comissão para os presentes autos.

Do objecto do presente recurso

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são agora as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (actual nº 3 do artº 108º do TFUE).

Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, e acima referidas são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/13, in www.dgsi.pt, a que se seguiram múltiplos acórdãos referidos pelo recorrido no parágrafo E das conclusões das suas contra-alegações. Também o recente acórdão de 29/10/2014 tirado no recurso nº 05333/14 disponível no site da DGSI se debruçou sobre as mesmas questões.

Concordamos com a doutrina expendida naquele aresto de 23.04.2013, e nos que lhe seguiram, inteiramente transponível para o caso subjudice, pelo que remetemos, com a devida vênica, para a argu-

mentação jurídica aí aduzida, por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se naquele Acórdão 29/13:

«4. Caracterização da taxa de promoção do vinho

Segundo o n.º 1 do artigo 17.º da Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o Instituto da Vinha e do Vinho (IVV, IP.) tinha por missão, “coordenar e controlar a organização institucional do sector vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política comunitária e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas”.

Como se pode ler na Decisão da Comissão, de 20/7/2010 C (2010) 4891 final, nas suas funções de coordenação geral do sector vitivinícola, o IVV realiza dois tipos de actividades:

- actividades que visam, principalmente os vinhos e produtos vînicos produzidos em Portugal, designadamente, as relativas à auditoria dos sistemas de controlo e certificação dos vinhos;

- actividades destinadas, indistintamente, aos vinhos e produtos originários de Portugal e aos originários dos outros Estados-Membros e/ou países terceiros e comercializados em Portugal;

- o IVV, I.P., presta igualmente determinados serviços a terceiros, nomeadamente: (i) organização e promoção das actividades de formação para os agentes económicos, organizações profissionais e interprofissionais do sector vitícola e funcionários do IVV; (ii) disponibilização aos agentes económicos do sector da capacidade de armazenagem das infra-estruturas do IVV; e (iii) prestação de serviços do Laboratório do IVV e formação do seu próprio pessoal e de outros operadores do sector vitivinícola (financiada em grande parte por programas de apoio comunitário) (Podemos dizer que estas são as suas atribuições essenciais desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decretos-Leis ns.º 102/93, de 2 de Abril; n.º 99/97, de 26 de Abril; n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro e, finalmente, o n.º 66/2012, de 16 de Março, sendo para o efeito dotado de autonomia administrativa.).

Da referida Decisão resulta de igual modo que o apoio à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos foi atribuído desde 1997, por concurso, à Viniportugal, associação de natureza interprofissional representativa do sector, que foi, desta forma, a beneficiária da totalidade do produto da taxa parafiscal destinada a esse fim.

A prestação dos mais diversos serviços ao sector vitivinícola e respectivos operadores levou o legislador a fixar que o financiamento do IVV, IP., seria garantido, em larga medida, através da receita proveniente do produto das taxas cobradas sobre os vinhos e os produtos vînicos (cfr., a título de exemplo, o art. 31º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril), que aprovou os respectivos Estatutos.

Através do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.), o legislador reformulou o sistema de taxas existente e procedeu à criação de uma única taxa incidente sobre os produtos vînicos, a cobrar pelo IVV, IP., que constituía a principal fonte de financiamento das acções de coordenação geral do sector (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.).

De acordo com o estatuído no art. 1º, n.º 1, daquele diploma, “Os vinhos e produtos vînicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), relativamente à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais”. Mas como este decreto-lei não chegasse a ser regulamentado, o legislador, através do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, veio introduzir melhorias no regime da referida taxa de forma a adequar a matéria aos objectivos da política vitivinícola nacional e comunitária (cfr. o respectivo preâmbulo).

Quanto ao âmbito da taxa de promoção do vinho, o art. 1º do diploma reproduziu o anterior preceito e, quanto aos sujeitos, resulta do art. 3º que a taxa de promoção é devida quer pelos agentes económicos quer pelos produtores, no caso previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 119/97. Por sua vez, mantém-se, igualmente, no art. 11º, n.º 1, que a fixação do valor da taxa seria objecto de portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas.

No seguimento do mencionado decreto-lei, foram publicadas diversas portarias, sendo de salientar a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que serviu, no caso em apreço, à fixação do valor da taxa a pagar pela recorrente.

Com interesse para a decisão, importa ainda considerar que, segundo a Decisão da Comissão de 2010, o produto da taxa de promoção, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, I.P., destina-se, em primeiro lugar, ao financiamento dos serviços de coordenação geral do sector do vinho prestados por si e, em segundo lugar, às actividades de promoção do vinho e dos produtos vînicos.

No que respeita à actividade de promoção do vinho, verifica-se que uma parte da taxa é destinada a campanhas de promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos, sem referência à sua origem, em Portugal e, outra parte, a campanhas de promoção do vinho e dos produtos vînicos portugueses no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros. No período sobre que incidiu a decisão da Comissão de 2010, os custos das acções de formação organizadas pelo IVV, I.P., com excepção de uma formação de interesse geral «Sistemas de Informação e Gestão Vitivinícola 2000», cujo custo total foi de 367,12 EUR, foram integralmente suportadas pelos programas do Fundo Social Europeu, pelo que nem os agentes económicos nem o IVV tiveram de contribuir para o seu financiamento.

É esta taxa que, segundo a recorrente, enferma de ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação prévia à Comissão e respectiva execução antes da decisão final daquela entidade, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) - pontos D e L das Conclusões.

5. Da relevância das decisões da Comissão emitidas sobre a taxa de promoção Segundo o estatuído no art.108º do TFUE (ex artº 88º TCE) é da competência exclusiva da Comissão Europeia o exame permanente dos regimes de auxílios de Estado, em cooperação com os Estados-Membros, “com vista a impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado, como se conclui do Acórdão Lorenz” (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição das Ajudas de Estado concedidas em Violação do Direito Comunitário*, Coimbra, 1994, pp. 58 ss.). Para tanto, é estabelecido um sistema de controlo prévio dos auxílios novos, previsto no n.º 3 do mesmo preceito e no art. 2º do Regulamento do processo (Regulamento (CE) N.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE.), segundo o qual a Comissão deve ser informada, em devido tempo, dos projectos de auxílio, antes da sua execução.

“A fase preliminar do processo de controlo dos auxílios novos inicia-se, assim, com a notificação do projecto de auxílio, devendo os Estados (...) utilizar, para o efeito, formulários recomendados pela Comissão. A obrigação de notificar previamente os projectos de auxílio é uma obrigação incondicional dos Estados relativos a auxílios novos, incluindo a modificação dos existentes ...” (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 271.).

Os auxílios não notificados ou postos em execução antes de uma decisão da Comissão são objecto de um específico processo de controlo que se inicia com a recepção e análise de informações que a Comissão tenha recolhido oficiosamente ou através de denúncia de terceiros.

No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de Janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de Dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108º, n.º 2, do TFUE, com vista a analisar da compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afectação da taxa de promoção; (ii) o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos.

Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE (actual art 108º, n.º 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respectivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a proferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

“Artigo 1º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107º, nº 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do nº 2 do presente artigo.

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...).

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respectivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional (Segundo o disposto no artigo 7, nº 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição... cit.*, p. 64)), isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3º, nº 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de Dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do nº 2 do art. 3º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciassem formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de Dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/2012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3º, nº 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo “jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa”, devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4º, nº 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros.

Em Setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra-Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

“-estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) nº 1998/2006 da Comissão (O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de *minimis* concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.), de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de *minimis* e que, conseqüentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...)” (Carta de 9/10/2012).

6. O controlo dos auxílios não notificados

O art. 108º, nº 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no nº 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final (obrigação de não actuar ou de «standstill») (Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999.).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito directo na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previa-

mente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada (Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, “O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE?”, *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.*; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., p. 56.).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão Saumon, de 21 de Novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os actos praticados durante o período da proibição contida no art. 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afecta a validade dos actos de execução de medidas de auxílio, e que a adopção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos inválidos»” (Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.). E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, pp. 286 ss.), competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o status quo ante.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excepcional importância (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 72 ss.).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de standstill, consagrada no art.º 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de Novembro de 1990, Processo C-354/90.). Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de Fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adoptado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos actos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efectivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excepcionais.» (Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d’Etat», *EC State Aid Law/Le Droit des Aides d’Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea. A Sutton, kluwer Law International*, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.)

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objecto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respectivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da auto-liquidação em causa (relativa a Setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (n.º 3 do art. 108º do TFUE).

Cumpre, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional (Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A.GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respectivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, *A revogação de*

actos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?, *Revista do Ministério Público, Ano 33, Outubro/Dezembro, de 2012, pp. 33 ss.*), sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar (Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281º e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos plasmados no art. 73º do CPTA.), no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas acções de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respectivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do sector vitivinícola e afecta, no essencial, ao financiamento da actividade do IVV/IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da auto-liquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de Setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei nº 119/97, de 15 de Maio (Segundo o nº 1 deste diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais”).

Por sua vez, no art. 11º, nº 1, dispõe-se que “São objecto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos”), e a Portaria nº 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

E se durante o procedimento de formação de um acto legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o acto legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 76 ss.).

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejam os.

7.1.2. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de Março de 1977, “(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 93º, nº 3, devia ou não ser-lhe submetida”, jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de Novembro de 1991 (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de Setembro de 1990, proc C-5/89.).

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado (Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.).

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, nº 1, que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será “toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja selectiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afecte o comércio entre os EM” (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Anotação ao artigo 107º do TFUE”, *Tratado de Lisboa, Almedina Coimbra, 2012, p. 520.*)

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais (Cfr., entre outros, o Acórdão Pearle, de 15/7/2004, proc C-345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, ob. cit., p. 714.), onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não percepção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do sector desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida”. E isto só acontece quando existir uma relação de afectação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a acções de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos» (art.11.º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «auxílio estatal» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do sector e cujo objectivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido directa ou indirectamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado (Cfr. Acórdão de 20 de Novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de Julho de 2004, C-345/02 (Pearle Bv)).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das actividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios de minimis estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais acções é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites de minimis, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio de minimis e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, ob. cit., p. 271.) de tal medida envolver auxílios estatais (Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de Setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A restituição...cit.,p. 38.), em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art. 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. *Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da auto-liquidação em causa.» (fim de citação)*

É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, mesmo tendo em conta que ao acto de liquidação em causa se refere a taxas de promoção relativas a venda de vinho no período compreendido entre Fevereiro e Agosto de 2003.

Com efeito, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito no já citado Acórdão 29/13, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado residem na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

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

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

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

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

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

Em face de tudo o exposto, não havendo dúvidas quanto à não verificação da obrigação de comunicação prévia, fica consequentemente prejudicado o pedido de reenvio, por inutilidade.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se o julgado recorrido.

4- Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido. Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz à aferição do julgamento da matéria de facto (sem que se verifiquem os pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 150.º do CPTA).

Processo n.º: 567/15-30.
 Recorrente: A.....
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 05/02/2015, no processo que aí correu termos sob o n.º 08384/15.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

I. O Acórdão proferido pelo Tribunal *a quo* julgou improcedente o recurso interposto pela Recorrente da reclamação que esta interpôs do despacho emanado de órgão de execução fiscal, o qual consistiu no indeferimento do pedido de dispensa de garantia prévia.

II. A decisão vinda de referir entende que, embora se tenha provado a insuficiência do património da aqui Recorrente em virtude das avultadas despesas que a mesma enfrenta, derivadas dos seus graves problemas de saúde, não logrou fazer-se prova de que esta insuficiência não deriva de culpa sua.

III. Como tal, o Tribunal de que ora se recorre considerou que a debilidade física e emocional em que se encontra a Recorrente, a sua idade, bem como a incapacidade permanente de 80% de que a mesma padece, e em virtude do que se vê obrigada a despender de avultadas quantias, são factores irrelevantes no que respeita à prova de ausência de culpa na insuficiência de património, a qual, refira-se, ficou demonstrado ter ficado a dever-se precisamente àquelas despesas.

IV. O Acórdão proferido pelo Tribunal *a quo* padece de falhas no que à aplicação do direito concerne, de tal ordem que a admissão do presente recurso e conseqüente revogação da decisão recorrida se revelam manifestamente necessários para a apreciação de uma questão de relevância jurídica e social, bem como de fundamental importância para melhor aplicação do direito.

V. Atenta a relevância jurídica e social da causa, impõe-se verificar se a exclusão dos factores relativos à condição social e humana como factores a levar em conta no que respeita ao ónus de prova de factos negativos que recaí sobre a Recorrente é ilícita e violadora dos princípios da igualdade, da justiça material, da equidade e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva,

VI. Bem como aferir se a exigência, pelo Tribunal, de mais requisitos do que aqueles que a própria Lei exige no que respeita ao cumprimento do ónus de prova da ausência de culpa viola os princípios da legalidade, da igualdade, da segurança jurídica e do Estado Social de Direito.

VII. O Tribunal *a quo* revelou, salvo o devido respeito, uma total desconsideração pela prova documental apresentada pela Recorrente, quer no que respeita à inexistência património, quer no que respeita aos motivos que conduziram à mesma, facto que indubitavelmente viola o direito da Recorrente de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva.

VIII. Esta violação apresenta-se deveras gravosa na medida em que contende com a desconsideração de elementos respeitantes à prova de factos negativos, a qual, segundo a jurisprudência e o entendimento dos nossos Tribunais, pela dificuldade acrescida que comporta, deverá ser apreciada segundo critérios mais flexíveis e menos exigentes, em nome dos princípios da justiça material e da equidade.

IX. O princípio da igualdade, princípio constitucionalmente consagrado entre nós, postula que devem tratar-se de forma igual as situações iguais e de forma diferente as situações diferentes, na medida dessa diferença. Este princípio foi violado no presente caso, por se considerar “irrelevante” a condição física, social e humana da Recorrente.

X. O Acórdão em crise exige requisitos acrescidos para além dos que a Lei estipula para a prova da ausência de culpa do executado na insuficiência patrimonial, na medida em que em lugar algum a Lei exige que a Recorrente demonstre também as razões da dissipação ou da insuficiência do património.

XI. A exigência de requisitos não previstos na Lei e, mais, o facto de se fazer uso da ausência dos mesmos como fundamento para justificar a conclusão da ausência de prova consubstancia uma flagrante violação do princípio da legalidade e da segurança jurídica que constituem bases do Estado democrático e social de direito em que nos inserimos.

XII. Pelo alarme social que esta decisão implica, dada a flagrante violação de direitos fundamentais da Recorrente, bem como de princípios do sistema jurídico português, impõe-se a re-análise do caso *sub judice*, pois que além de se denotar um inequívoco e significativo interesse comunitário, “(...) *afigura-se útil que, em matérias de maior importância, o Supremo Tribunal Administrativo possa ter uma intervenção que, mais do que decidir directamente um grande número de casos, possa servir para orientar os tribunais inferiores, definindo o sentido que deve presidir à respectiva jurisprudência.*” – *apud* Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, *in* *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, 2007, 2.ª edição revista, p. 862.

XIII. A admissão do presente recurso é ainda fundamental para uma melhor aplicação do direito, pois que o mesmo contende, essencialmente, com os direitos de acesso aos tribunais e uma tutela jurisdicional efectiva e, ainda, com o princípio da igualdade e da legalidade do nosso sistema judicial.

XIV. A ora Recorrente não se conforma com a decisão proferida na medida em que, a mesma padece de erro no julgamento quanto ao não reconhecimento da prova produzida relativamente à irresponsabilidade da insuficiência económica, bem como, conseqüentemente, quanto à devida apreciação da ilegalidade invocada do despacho do órgão de execução fiscal na não atribuição de dispensa de prestação de garantia, em concreto:

- Erro de julgamento, no que respeita à verificação dos pressupostos da dispensa da prestação de garantia.

XV. O Acórdão do Tribunal *a quo* que confirmou a sentença de instância e o despacho do órgão de execução fiscal conduz a uma solução inaceitável, ao admitir que (e depois de aceitar a prova inequívoca da insuficiência económica) uma pessoa de 85 anos, doente oncológica crónica, não fez prova de que não se colocou deliberadamente na situação de carência.

XVI. Com o devido respeito, questiona-se se uma senhora idosa, que despence grande parte dos seus rendimentos com a sua saúde e a do seu marido, depois de se ter submetido a uma colectomia, com uma incapacidade permanente de 80%, se pode considerar que deliberadamente se colocou na situação de carência económica com o intuito de mais tarde pedir a dispensa de prestação de garantia no âmbito de um processo de execução fiscal?

XVII. Deste modo, não logrou o Tribunal *a quo*, tal como já havia ocorrido no despacho reclamado, efectuar a devida apreciação dos factos, limitando-se à apreciação abstracta dos requisitos legais aplicáveis, incorrendo em erro de julgamento quanto aos reais fundamentos do recurso empreendido.

XVIII. Conforme resulta da leitura de um trecho do Douo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 21.03.2013, (...) o benefício da isenção fica assim dependente de dois pressupostos alternativos: ou a (i) existência de prejuízo irreparável decorrente da prestação de garantia ou (ii) a falta de meios económicos para a prestar. Porém, tal dispensa não depende apenas da verificação de um destes dois pressupostos, sendo necessário o preenchimento de um outro pressuposto cumulativo: que a insuficiência ou inexistência dos bens não seja da responsabilidade do executado que pretende a isenção.

XIX. Ante o exposto, no requerimento por si apresentado, a ora Recorrente logrou provar os mencionados pressupostos, pelo que não entende, e tão-pouco se conforma, com o alcance quer da sentença, quer do acórdão do Tribunal *a quo*.

XX. Ora, como já aludido, o Tribunal *a quo* considerou que a Recorrente para prova do mencionado requisito se limitou a reiterar a falta de meios económicos, pela via das despesas avultadas com a sua saúde. Considerando que tais factos não poderão ser relevados como prova para efeitos de afastamento da falta de responsabilidade pela sua carência económica. Tendo, com isto, considerado, que a Recorrente, não obstante ter provado a falta de meios e insuficiência económica, não logrou provar este último requisito cumulativo.

Ou seja,

XXI. O facto de ser idosa, doente crónica, de ter uma incapacidade permanente de 80%, de despendem um valor elevado em despesas de saúde e ter ficado provada a sua situação de carência económica, não foi suficiente para afastar a sua responsabilidade pelo facto de se encontrar em tal situação! Sendo deveras absurdo e inconcebível do ponto de vista humano, salvo o devido respeito, que se exija, neste caso, mais prova do que aquela que já foi dada como assente para efeitos de verificação da carência económica.

XXII. Aviltando o senso comum a exigência de prova, neste caso, da falta de responsabilidade da situação de insuficiência de património, ou mesmo, a insinuação de que, na falta da mesma, se entenda que houve intenção de dissipação de património com intuito de diminuir garantias dos seus credores.

XXIII. Não podendo ser indiferente o facto de uma pessoa idosa, doente, incapacitada, não ter conseguido, não obstante ter provado a sua carência económica, fazer prova de que não tem responsabilidade pela sua condição!

XXIV. Ora, no caso vertente, a Recorrente não se eximiu de efectuar a prova devida. Aliás, quer a sentença recorrida, quer o despacho do órgão de execução fiscal reclamado, consideraram a insuficiência económica da executada.

Donde resulta que,

XXV. No mesmo sentido do acórdão Ac. STA n.º 016/11 de 02/02/2011, quando o executado demonstra a existência de alguma causa da insuficiência ou inexistência de bens que não lhe seja imputável – no caso concreto o facto de ter avultadas despesas com a sua saúde e ter uma incapacidade permanente de 80% – deve-se considerar provada a falta de culpa quando não se fizer prova positiva da concorrência da sua actuação para a verificação daquele resultado.

Com efeito,

XXVI. Daqui se demonstra que é de todo admissível – conforme resulta do Acórdão do Pleno do STA – que através dos factos positivos, através dos reais factos da insuficiência ou inexistência de bens

(dados como provados e assentes na sentença recorrida), se estabeleça a prova dos factos negativos – a falta de responsabilidade, de culpa e de intenção na dissipação do património com intuito de se furtar à eventual penhora ou pedido de dispensa de prestação de garantia.

XXVII. O que aliás ocorreu nos presentes autos, padecendo a sentença e o acórdão que ora se recorre, com o devido respeito, de erro de julgamento ao não considerar que o despacho de indeferimento do órgão de execução fiscal é ilegal por não conceder a dispensa de prestação de garantia, por considerar que a Recorrente não efectuou qualquer prova quanto à falta de responsabilidade pela falta de património ou meios económicos.

XXVIII. Ora, como se depreende da jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, a prova dos factos positivos (a prova quanto à carência económica dada como assente pelo Tribunal a quo) deverá necessariamente relevar para efeitos da prova dos factos negativos que têm, na esteira dos referidos acórdãos, uma exigência probatória mais reduzida, menos relevante e menos convincente, bastando que a mesma se produza através dos factos positivos da carência económica da Reclamante, de modo a colmatar a prova da irresponsabilidade da inexistência de meios económicos.

XXIX. Face à ausência de contraprova, de factos positivos, de que tal condição foi provocada pela Recorrente, como a prova da dissipação de património com o intuito de diminuir as garantias dos seus credores, jamais se poderia admitir, por chocar o senso comum, o sentido de prudência e de humanidade, que se exigisse à Reclamante a prova de que não é por sua culpa que se encontra na situação de doente crónica oncológica que a levou, infelizmente, a uma situação de carência económica.

XXX. Mesmo que assim não se entendesse, o que não se concede e por mero dever de patrocínio se equaciona, sempre se refira que o Acórdão do Tribunal *a quo*, por contemplar e exigir requisitos que a própria Lei não exige no que respeita aos fundamentos para o deferimento do pedido de prestação de garantia prévia, padece de uma manifesta e inusitada ilegalidade.

XXXI. O Acórdão de que aqui se recorre refere que seria necessário, para provar a sua ausência de culpa na inexistência do património, que a Recorrente provasse as razões da dissipação ou da sua insuficiência actual. Porém, contrariamente àquele que parece ser o entendimento deste Tribunal, em lado algum a lei exige, além da prova da insuficiência patrimonial e da ausência de culpa do executado na mesma, “*a prova das razões da sua dissipação ou da sua insuficiência actual*”!

XXXII. Salvo o devido respeito, incorreu o Tribunal *a quo* numa flagrante violação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica que pautam o sistema judicial.

XXXIII. A Recorrente, enquanto cidadã integrada num Estado de Direito democrático, tem o direito de conhecer e de confiar nas normas plasmadas nos diplomas legais, sendo dever do nosso sistema jurídico protegê-la, como aos demais cidadãos, das decisões-surpresa, ou, *in casu*, das exigências-surpresa!

XXXIV. Por estes motivos, o Acórdão *sub judice* padece de um vício de ilegalidade por desconforme à Lei e violação dos direitos e das garantias fundamentais da ora Recorrente.

XXXV. A acrescer, o Acórdão fundamenta ainda a sua posição no facto de, alegadamente, não terem sido demonstrados factos concretos sobre a situação patrimonial da ora Recorrente, facto com o qual a mesma não pode conformar-se, pois que foi a própria quem directa e explicitamente demonstrou, nas alegações, que não possui quaisquer bens susceptíveis de substanciarem a garantia prévia.

XXXVI. Uma vez mais nos encontramos perante um erro de julgamento, susceptível de violar o direito à tutela jurisdicional efectiva da ora Recorrente, na medida em que o Tribunal a quo não só não considerou a prova documental por si apresentada como ainda fez uso desse lapso para fundamentar a alegada (in)existência de prova e recusa da pretensão da Recorrente.

XXXVII. Nesta conformidade, e face a tudo quanto antecede, o despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia é ilegal, por aplicação errada dos seus pressupostos, devendo ser corrigido, tendo igualmente o Tribunal de instância e o Tribunal *a quo* incorrido em erro de julgamento na apreciação dos factos, furtando-se a adopção de um critério de justiça e de equidade atentas as circunstâncias concretas, sob pena de se estar a colocar em crise o próprio Estado Social de Direito.

TERMOS EM QUE,

Deve o presente Recurso de Revista ser admitido, em cumprimento do disposto no n.º 1, *in fine*, do artigo 150.º do CPTA, e,

BEM ASSIM,

Deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, julgando-se em conformidade com as precedentes conclusões, e, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 150.º do CPTA, revogando-se a decisão recorrida e aplicando-se definitivamente o regime jurídico que se julgue adequado, o qual importará:

- a) A Revogação do Acórdão recorrido e a consideração de que se encontram reunidos os pressupostos para a atribuição da isenção de prestação de garantia;
- b) A definitiva consideração de que a **Recorrente** logrou provar a ausência de culpa na insuficiência de património através da prova positiva quanto à sua precária situação social e de saúde.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem interpor recurso excepcional de revista, do acórdão do TCAS, de 05 de Fevereiro de 2015, proferido a fls. 190/206, que julgou improcedente recurso jurisdicional interposto de sentença proferida pelo TT de Lisboa, no entendimento de que a recorrente não logrou provar que não foi por culpa sua que se verificou a situação de insuficiência patrimonial.

A recorrente produziu alegações, tendo concluído nos termos de fls. 223/226, que aqui se reproduzem.

A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

Nos termos do estatuído no artigo 150.º/1 do CPTA o recurso excepcional de revista ali regulado só é admissível quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

E jurisprudência reiterada ((1) Acórdãos do STA, de 14 de Setembro de 2011, 16 de Novembro de 2011 e 12 de Janeiro de 2012, proferidos nos recursos números 0387/11, 0740/11 e 0899/11., disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.) da SCT deste STA que:

1. O recurso de revista excepcional regulado no artigo 150.º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas antes limitada, de modo a que funcione como uma válvula de escape do sistema, só sendo admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, ou que, por mor dessa questão, a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2. Assim sendo, este tipo de recurso só se justifica se estamos perante questão que é, manifestamente, susceptível de se repetir num número de casos futuros indeterminados, isto é, se se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

Não é de admitir o recurso de revista excepcional quando se está perante uma questão pontual e puramente individual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico e não reveste uma importância fundamental do ponto de vista social, e quando não se invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente sobre a questão, tornando necessária a sua clarificação de forma a obter a melhor aplicação do direito, nem se invoca ou vislumbra que tenha ocorrido um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida”. ((2) Acórdão do STA, de 21 de Março de 2012-P. 084/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

“...o preenchimento do conceito indeterminado de **relevância jurídica fundamental** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já a **relevância social fundamental** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas.

Por outro lado, a **clara necessidade de admissão da revista** para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória – nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em materiais de assinalável relevância e **complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.**” ((3) Do acórdão do STA, de 9 de Outubro de 2013-P. 0185/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

A questão que a recorrente pretende ver reapreciada pelo STA consiste em saber se tendo sido alegado/provado que a recorrente é uma pessoa idosa, reformada, portadora de doença crónica oncológica, com uma incapacidade permanente de 80% e com avultadas despesas de saúde está (ou não) cumprido o ónus da prova da ausência de culpa na situação de insuficiência patrimonial.

Ora, o acórdão recorrido partindo da factualidade apurada, nomeadamente, da alegação da recorrente de que a insuficiência de meios económicos não é da sua responsabilidade, na medida em que ela e o seu marido auferem rendimentos mensais insuficientes para fazer face às despesas mensais

decorrentes dos seus problemas de saúde, da situação de doença, idade, incapacidade de 80% entendeu que a mesma não prova a ausência de culpa na situação de insuficiência patrimonial.

A nosso ver a conclusão tirada pelo Tribunal recorrido da factualidade apurada, consubstancia uma ilação de facto, não enquadrável na permissão do artigo 150.º do STA. ((4) Sobre situação algo similar, cfr. acórdão do STA, de 10 de Setembro de 2014, proferido no recurso n.º 0659/14, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

De qualquer modo, em nosso entendimento, não se verificam os pressupostos de admissão do recurso excepcional de revista.

Na verdade, não estamos perante questões juridicamente melindrosas ou socialmente relevantes que permitem a expansão da controvérsia em discussão, para além da situação singular, existindo doutrina e/ou jurisprudência que se pronunciou em sentido divergente do acórdão recorrido, gerando, deste modo, incerteza e instabilidade na resolução das questões controvertidas e que, conseqüentemente, é necessário clarificá-la de forma a obter a melhor aplicação do direito.

Com efeito, estamos perante uma situação singular, com contornos fácticos específicos, em que a recorrente alega, a idade avançada, doença crónica, incapacidade de 80%, avultadas despesas de saúde e a existência de um único imóvel pertencente ao marido, com o VPT de € 62.850,00 que supostamente, iria ser dado à penhora, como garantia, em execução fiscal, em que é revertida.

Ora, se é certo que a alegada factualidade pode provar a situação de insuficiência patrimonial e a situação de carência económica, não é menos verdade que no que concerne à ausência de culpa na situação de insuficiência patrimonial, como decidiu a decisão recorrida, da factualidade apurada não se pode extrair tal conclusão.

A jurisprudência e doutrina invocadas pela recorrente nas suas alegações/conclusões, a nosso ver e ao contrário do que sustenta a recorrente, estão em consonância com o acórdão recorrido. ((5) Acórdãos da 2.ª secção do STA, de 17/12/2008 (PLENO), proferido no processo 0327/08 e de 2 de Dezembro de 2011, proferido no processo n.º 16/11, ambos disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt, e Jorge Lopes de Sousa, CPPT, anotado e comentado, 6ª edição 2011, III volume, páginas 234 e 235.)

De facto, o que essa jurisprudência e doutrina sustentam é que se deve considerar provada a falta de culpa quando o executado demonstrar a existência de alguma causa de insuficiência ou inexistência patrimonial de bens que não lhe seja imputável e não se fizer prova positiva da concorrência da sua actuação para a verificação daquele resultado.

Ora, como bem decidiu o acórdão recorrido a situação de doença, a idade, a incapacidade de 80%, e a situação de reforma não releva para este efeito.

Na verdade, e com todo o respeito por opinião contrária, não se vê como é que tal alegada factualidade possa consubstanciar a causa da situação de insuficiência patrimonial.

Na verdade, deveria a recorrente discriminar as razões da insuficiência do património preexistente ou actual.

Por outro lado, a alegada desconformidade constitucional, nomeadamente, por violação do princípio da igualdade, da interpretação feita pelo Tribunal recorrido ao normativo do artigo 52.º/4 da LGT, também, não é fundamento de recurso excepcional de revista, uma vez que as questões de inconstitucionalidade podem discutir-se (e só podem discutir-se definitivamente) em recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade (artigo 70.º/1/a) / c) / f) da Lei 28/82, de 15 de Novembro) ((6) Neste sentido acórdão da SCA do STA, de 18 de Dezembro de 2013, proferido no processo n.º 01788/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Não se verificam, pois, a nosso ver, os pressupostos de admissão do recurso excepcional de revista.

Termos em que, salvo melhor juízo, não deve ser admitida a revista.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

A) Em 02.09.2008 foi instaurado contra a sociedade “B....., Lda.”, no Serviço de Finanças de Lisboa 2, o PEF n.º 3247200801178423, por dívida de IVA no montante de dívida exequenda de 220.923,14 € (cfr. fls. 106 do processo instrutor).

B) Após citação da ora reclamante, e do seu marido C....., na qualidade de revertidos no âmbito do PEF mencionado na alínea antecedente, para pagamento da dívida exequenda no montante de 34.500,43 €, e após apresentação de oposição à execução fiscal, deu entrada em 04.06.2014, junto do Serviço de Finanças de Lisboa 2, requerimento apresentado pela Reclamante pedindo a dispensa da prestação de garantia no âmbito do PEF mencionado na alínea antecedente, requerimento onde, de entre o mais, consta o seguinte:

“(…)

A – Dos Factos

4. A Requerente é casada, sendo uma pessoa de idade, com graves problemas de saúde, como adiante se explanará. // Ora, a Requerente é reformada e aufer, mensalmente uma pensão de cerca de € 900,00 – cfr. Doc. 2.

Por outro lado,

O marido da Requerente é reformado, com alguns problemas de saúde, auferindo um rendimento mensal variável de cerca de € 640,00.

Para prova dos rendimentos auferidos junta a simulação de IRS do ano de 2013, na sequência da entrega da Modelo 3 de IRS no passado dia 20 de Maio – Doc. 3.

Acontece que,

O agregado familiar da Requerente tem como despesas fixas mensais as seguintes:

A Requerente e o seu marido residem em casa do seu filho, contribuindo mensalmente com cerca de € 1.200,00 para despesas de alimentação, água, luz, telefone – de acordo com as necessidades do seu Filho para gerir a casa e prover com tudo o que for necessário para a qualidade de vida dos seus pais;

A Requerente, como mencionado, tem graves problemas de saúde tendo procedido à remoção total do intestino, decorrente de uma doença oncológica grave. Devido a tal limitação e incapacidade (80% de incapacidade permanente) a Requerente tem elevados custos com medicamentos, exames e consultas.

O seu marido, hipertenso e com diabetes, tem, igualmente, elevados custos com medicamentos e consultas

Tudo num valor médio aproximado de € 300 mês, conforme os inúmeros documentos que se juntam a Doc. 4 para todos os efeitos legais.

Assim, feitas as contas, facilmente se depreende que, tendo em conta os reduzidos rendimentos do agregado familiar, o Requerente não é capaz de prover às suas necessidades sem o recurso ao auxílio dos seus familiares e amigos.

Por conseguinte,

Não sobra ao Requerente qualquer montante que possibilite incorrer em qualquer despesa extra como seja a existência de uma poupança que permita custear a prestação de uma garantia bancária para suspensão do presente processo de execução fiscal.

Razão pela qual,

O Requerente não tem condições financeiras para requerer a suspensão do presente processo de execução fiscal com a prestação de uma qualquer garantia.

Pois que,

Se não conseguem fazer face às suas despesas mensais correntes, muito menos consegue proceder a outro qualquer dispêndio.

A prova dessa incapacidade, resulta do documento de recusa de crédito ou prestação de qualquer garantia por parte do Banco que se junta a Doc. 5.

Fica deste modo, provada a impossibilidade de obtenção de qualquer garantia bancária ou caução susceptível de integrar uma eventual garantia a ser prestada nos presentes autos de execução.

De facto, o único bem imóvel que faz parte do agregado familiar pertence ao seu marido que irá apresentar à penhora como garantia do processo de reversão de que foi alvo em simultâneo com a Requerente.

Deste modo, não sendo possível apresentar o mesmo imóvel à penhora, uma vez que tem um valor patrimonial tributário de € 62.850,00 (U3846-A da freguesia de, Setúbal) vem a Requerente requerer a respectiva dispensa de prestação de garantia.

B – Do Direito

Dispõe o n.º 4 do art.º 52.º da LGT que “A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência de bens não seja da responsabilidade do executado.”

Face a tudo quanto antecede,

É manifesto que a Requerente padece de “manifesta falta de meios económicos”.

Por outro lado,

Não é responsabilidade da Requerente tal insuficiência, na medida e que esta e o seu marido, apesar de pensionistas, auferem rendimentos manifestamente insuficientes para fazer face às despesas mensais decorrentes dos seus problemas de saúde.

Na verdade,

A situação económica da Requerente é-lhe absolutamente alheia, pois que nada mais tem ao seu alcance, infelizmente, para a alterar.

Nesta conformidade,

Causaria à Requerente um prejuízo totalmente irreparável a obrigação de pagar a dívida exequenda, ou diligenciar no sentido da prestação de uma qualquer garantia adicional, para suspensão do processo de execução fiscal adjacente.

Pois que,

Não tem sequer capacidade económica para providenciar nesse sentido.

Nestes termos, as consequências económicas previsíveis da não autorização do presente pedido de suspensão do processo de execução fiscal com isenção de prestação de Garantia colocará a Requerente e o seu agregado familiar em situação económica muito difícil e prejuízo irreparável, na medida em que, não tendo capacidade de endividamento, não conseguirá provir às suas despesas correntes.

Face ao exposto, à prova produzida quanto à impossibilidade económica de prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal, requer a V. Exa. essa mesma suspensão, com isenção de prestação de garantia, ao abrigo do disposto n.º 4 do art. 52.º da LGT e n.º 1 do art. 170 do CPPT.” (cfr. fls. 49 a 87 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

C) Sobre o pedido mencionado na alínea antecedente, foi proferido em 09.07.2014, despacho de indeferimento do pedido de prestação de garantia referido na alínea antecedente, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, onde consta, designadamente, o seguinte:

“(…) Assim, no que concerne à dispensa de garantia, importa verificar quais os pressupostos necessários para a sua concessão, face ao disposto no art.º 52º da LGT

A saber;

1) PREJUÍZO IRREPARÁVEL

(…)

2) MANIFESTA FALTA DE MEIOS ECONÓMICOS REVELADA PELA INSUFICIÊNCIA DE BENS PENHORÁVEIS

(…)

3) IRRESPONSABILIDADE DO EXECUTADO PELA SITUAÇÃO DE INSUFICIÊNCIA/INEXISTÊNCIA DE BENS

O executado não deve ter sido responsável pela eventual situação de insuficiência ou inexistência de bens, que originou a diminuição ou o desaparecimento da garantia patrimonial da dívida executiva.

Para que este pressuposto se verifique deve ser feita prova pelo executado de que não lhe é imputável a insuficiência ou ausência de bens do seu património.

No caso específico das pessoas colectivas, apenas se deve considerar verificado este pressuposto nos casos em que a insuficiência ou inexistência de património não possa resultar da actuação empresarial, ou seja, apenas quando a dissipação dos bens esteja na absoluta indisponibilidade da empresa ou da administração que a representava ou representa, como seja, por exemplo, o caso de catástrofe natural ou humana imprevisível. Fora destes casos, existirá sempre uma responsabilidade (por acção ou omissão) da empresa, pela falta de património ou pelo destino dado aos bens que fazem parte do património colectivo/empresarial, baseada na actuação gestionária dos seus administradores ou gerentes, pelo que, em tais situações, não se poderá considerar verificado este pressuposto de dispensa.

Nestes termos, os pressupostos referidos em 1. e 2. são alternativos, ou seja basta que se verifique um ou outro, enquanto que o pressuposto referido em 3. é sempre de verificação necessária

O ónus da prova da verificação dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes recai sobre quem os invoque (art. 74.º, n.º 1 da LGT, art. 342.º do Código Civil), neste caso sobre o contribuinte executado.

Destarte, o requerimento apresentado pelos interessados deve estar devidamente fundamentado, tanto de facto como de direito, e instruído com toda a prova documental necessária para a apreciação da sua pretensão, ou seja, com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dispensa (art. 170.º, n.º 3 do CPPT).

No caso sub judice, o requerimento apresentado não se encontra devidamente fundamentado, uma vez que não junta elementos probatórios que permitam constatar da verificação dos pressupostos necessários à concessão da dispensa da garantia. Não obstante a possibilidade de se considerar que estaria preenchida a prova documental para o preenchimento dos dois primeiros pressupostos, a requerente não faz prova do terceiro pressuposto, que é sempre de verificação obrigatória.

Assim, face ao supra exposto indefiro a pretensão aduzida pela requerente”.

(cfr. fls. 101 a 103 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

D) A Reclamante foi notificada do despacho mencionado na alínea antecedente em 15.07.2014 (cfr. ponto III da informação oficial de fls. 105 a 107 dos autos).

E) A presente reclamação considera-se apresentada em 25.07.2014 (cfr. fls. 20 dos autos).

3.1. Como flui dos autos, a recorrente, citada para a execução fiscal (a que deduziu oposição) e tendo pedido dispensa de prestação de garantia (nos termos dos arts. 169 e 170º, nº 1, ambos do CPPT e do art. 52º da LGT) deduziu reclamação judicial (nos termos do art. 276º do CPPT) do despacho ali proferido pelo chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-2 que, em 9/7/2014, indeferiu tal pedido de dispensa de garantia, alegando, no essencial, que essa prestação lhe causa prejuízo irreparável, que o despacho não está fundamentado de acordo com a lei, que se verifica manifesta insuficiência de

bens e património para prestar aludida garantia e que também não foi por culpa sua que ocorreu essa insuficiência.

E tendo a reclamação judicial sido julgada improcedente no TT de Lisboa, a reclamante interpôs recurso da respectiva sentença, para o TCA Sul, onde foi proferido, em 5/2/2015, o acórdão de fls. 190/206, no qual se negou provimento ao recurso, no entendimento de que, definindo a lei, como pressupostos da isenção de prestação de garantia, a existência de prejuízo irreparável que seja causado pela prestação da garantia e a manifesta falta de meios económicos para a prestar, bem como, em ambos os casos, que a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado, no caso vertente, atenta a factualidade provada, este requisito não pode ter-se como verificado, pois que:

(a) - Para confirmar o despacho reclamado, a sentença proferida em 1ª instância considerou que a argumentação expendida pela reclamante/recorrente, no sentido de fazer reconduzir a verificação do pressuposto da irresponsabilidade, ao facto de a insuficiência de bens radicar nos gastos fixos que a mesma suporta actualmente, não se revela argumentação suficiente e bastante para considerar provado tal requisito.

(b) - Em sede de recurso para o TCAS a recorrente invoca a sua «débil situação física e fraca condição de saúde, a idade e a incapacidade permanente de 80% que a levam a avultados gastos» e considera que, por esta via, está demonstrada a ocorrência de causa da insuficiência do património que não lhe é imputável.

(c) - O preenchimento do pressuposto da falta de responsabilidade do executado pela insuficiência do património exige a objectivação, circunstanciada, da situação actual do património do executado e a comprovação dos nexos de causalidade que, por serem estranhos ao seu domínio da vontade, substantivam a sua falta de culpa e de responsabilidade pela aludida insuficiência.

(d) - No caso, todavia, «a recorrente não alega factos concretos sobre a sua situação patrimonial, financeira e contabilística que permitam apreender o nexo de causalidade que resultou na alegada situação de insuficiência patrimonial. Donde decorre que o pressuposto da falta de responsabilidade da executada pela situação de insuficiência patrimonial não se mostra preenchido. Para este efeito, a situação de doença, a idade, a incapacidade de 80%, a reforma em que se encontra não é relevante. Importava discriminar a situação concreta do seu património e as razões da sua dissipação ou da sua insuficiência actual. Matéria em relação à qual os autos nada dizem. Pelo que se impõe concluir que o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que a executada alega não foi observado [artigo 342º/1, do Código Civil].»

3.2. Para a recorrente, o acórdão recorrido enferma de erro ao ter julgado que ela *«não logrou fazer prova do pressuposto legal necessário para a dispensa de prestação de garantia previsto no art. 52º, nº 4, in fine, da Lei Geral Tributária (LGT), mormente, a sua AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL»* fundamentando-se em que (i) estava *«inequivocamente provado o requisito da insuficiência económica para a atribuição da dispensa»*, que (ii) no caso, todavia, *«a recorrente não alega factos concretos sobre a sua situação patrimonial, financeira e contabilística que permitam apreender o nexo de causalidade que resultou na alegada situação de insuficiência patrimonial. Donde decorre que o pressuposto da falta de responsabilidade da executada pela situação de insuficiência patrimonial não se mostra preenchido»* e que (iii) tendo ela, recorrente, *«feito prova da infeliz condição de saúde em que se encontra e que a obriga ao dispêndio de grandes quantias no que respeita a medicamentos e tratamentos médicos, facto que, necessariamente, conduziu à demonstrada situação de insuficiência patrimonial, o Tribunal a quo considerou que “Para este efeito, a situação de doença, a idade, a incapacidade de 80%, a reforma em que se encontra não é relevante.”»*

Daí que, no seu (da recorrente) entendimento, estejam preenchidos todos os requisitos para a admissibilidade do recurso de revista, pois que:

— O caso se reveste de importância fundamental, em virtude da sua relevância social, *«na medida em que se impõe a definição clara quanto à exigência de prova relativamente à falta de responsabilidade na insuficiência económica do executado, sendo certo que aquele, através de prova positiva, revelou de forma inquestionável a existência de património através da sua precária condição social e de saúde que, infelizmente, não se encontravam ao alcance de controlar»*.

Acrescendo que a decisão recorrida *«ao expressamente estipular que “Importava discriminar a situação concreta do seu património e as razões da sua dissipação ou da sua insuficiência actual” para fundamentar a alegada falta de prova do requisito da ausência de culpa da Recorrente na situação de insuficiência patrimonial vem, salvo o devido respeito, de forma um tanto ou quanto menos clara estreitar ainda mais um requisito de prova - o qual, pelos motivos expostos, se revela de particular dificuldade -, na medida em que a Lei “apenas” exige que o executado (...), no que concerne ao pressuposto em apreço, demonstre que a insuficiência ou inexistência de bens não seja da sua responsabilidade.*

Ou seja, em momento algum a lei exige que a Recorrente, além de demonstrar a sua ausência de culpa na insuficiência/inexistência de património, comprove também as “(...) as razões da sua dissipação ou da sua insuficiência actual.”»

E assim, porque a decisão recorrida *«onera de forma gravosa e ilegal a posição, já de si débil, da parte sobre quem recai o ónus da prova do facto negativo»*, então é inequívoco que nos encontramos perante uma violação do princípio da legalidade, que atenta contra as bases do Estado Social de Direito, resultando claro o alarme social que a manutenção de uma decisão desta natureza implicará.

— A admissão do recurso também se revela necessária para uma melhor aplicação do direito, dado que, no caso, *«o que se verifica é precisamente uma tentativa de efectivar interesses relevantes e de cariz supra-individual, uma vez que o Acórdão recorrido contenda, essencialmente, com os direitos de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva, equitativa e igualitária, os quais não só possuem assento constitucional - nos artigo 20º da Constituição da República Portuguesa (CRP) - como assumem carácter de interesse comunitário.»*

E a *«manutenção na ordem jurídica de decisão que, para além de atentatória dos direitos individuais da Recorrente, colide, ferozmente, com a interpretação do Direito que vem sendo feita pelos Tribunais superiores, conduz a que o presente Recurso de Revista assuma carácter de distinto relevo» pelo que o presente recurso «é mais do que uma mera discordância quanto aos fundamentos aduzidos pelo Tribunal a quo, mas sim a imposição de uma consciência de harmonização jurídica obrigatória no momento, por forma a evitarem-se decisões do mesmo cariz no futuro.»*

Vejam os.

3.3. Aceitando-se que o recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se o recurso dos autos é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos nesse normativo, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

Ora, interpretando o supra transcrito n.º 1 do art. 150º do CPTA, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*.⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito⁽²⁾), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto

como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. nº 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. nº 0357/07; de 20/5/09, rec. nº 295/09, de 29/6/2011, rec. nº 0568/11, de 7/3/2012, rec. nº 1108/11, de 14/3/12, rec. nº 1110/11, de 21/3/12, rec. nº 84/12, e de 26/4/12, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, nº 2, 635º, nºs. 1 e 2, e 639º, nºs. 1 e 2 do novo CPC (3) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos nºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.4. Ora, retornando aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afigura-se-nos que não estão, no caso, verificados.

Desde logo, porque a questão suscitada contende com a apreciação da factualidade especificada pelas instâncias, nomeadamente com as ilações de facto que a sentença da 1ª instância e o recorrido acórdão do TCAS retiram, valorando-as, da demais factualidade julgada provada; ou seja, a questão suscitada cai no âmbito do disposto no nº 4 do art. 150º do CPTA.

Na verdade, a conclusão, por parte da recorrente, de que se impõe a definição clara quanto à exigência de prova relativamente à falta de responsabilidade na insuficiência económica da executada, assenta no seu entendimento de que, tendo provado (através de prova positiva) a sua precária condição social e de saúde (circunstâncias estas que não podia controlar) então também revelou de forma inquestionável a inexistência de património e os motivos que conduziram à mesma, pelo que o acórdão recorrido não podia desconsiderar totalmente essa prova documental, com violação do direito de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva, acrescendo que esta violação também contende com a desconsideração de elementos respeitantes à prova de factos negativos, a qual, pela dificuldade acrescida que comporta, deverá ser apreciada segundo critérios mais flexíveis e menos exigentes, em nome dos princípios da justiça material e da equidade.

Ora, constatando-se, por um lado, que o acórdão recorrido não atribui à recorrente qualquer específico ónus de prova de factos negativos - a invocada prova diabólica (o que se diz no acórdão é que a recorrente não alega factos concretos sobre a sua situação patrimonial, financeira e contabilística que permitam apreender o nexo de causalidade que resultou na alegada situação de insuficiência patrimonial, e que o pressuposto da falta de responsabilidade da executada pela situação de insuficiência patrimonial não se mostra preenchido, sendo que, para este efeito, a situação de doença, a idade, a incapacidade de 80%, a reforma que aufere, não são relevantes, uma vez que importava discriminar a situação concreta do património e as razões da sua dissipação ou da sua insuficiência actual), também, por outro lado, não pode desconsiderar-se que este juízo valorativo sobre a factualidade julgada provada, nomeadamente, em termos de se concluir se desta resulta, ou não, ocorrência de causa determinante do afastamento da responsabilidade da executada na insuficiência ou inexistência patrimonial de bens (para efeitos do ónus probatório imposto pelo nº 4 do art. 52º da LGT), não deixa de ser também um juízo valorativo de facto, não enquadrável, portanto, na permissão inscrita no nº 4 do art. 150º do CPTA (e não se nos afigura que a invocação de que o entendimento do acórdão recorrido configura um sentido interpretativo que viola o princípio constitucional da igualdade, possa equipara-se à alegação de que houve ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (nº 4 do citado art. 150º).

Sendo que a alegada desconformidade constitucional também não constitui fundamento de recurso excepcional de revista, (4) uma vez que as questões de inconstitucionalidade podem discutir-se (e só podem discutir-se definitivamente) em recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade (art. 70º nº 1, als. a), c) e f) da Lei 28/82, de 15/11).

Não se verificam, portanto, os pressupostos legais de admissão do recurso de revista excepcional.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Ascensão Lopes*.

(¹) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

(²) Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

(³) Correspondentes aos arts. 676.º, n.º 2, 684.º, n.ºs. 1 e 2, e 685.º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.

(⁴) Cfr., entre muitos outros, o ac. desta Secção de Contencioso Tributário do STA, de 10/9/2014, proc. n.º 0659/14, bem como os acs. da Secção de Contencioso Administrativo, de 12/9/2013, proc. n.º 0982/13; de 10/7/2013, proc. n.º 01123/13; de 26/9/2013, proc. n.º 01371/13; de 31/10/2013, proc. n.º 01603/13; de 18/12/2013, proc. n.º 01788/13.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.**Assunto:**

Oposição. Nulidade da sentença. Taxa de promoção. Cobrança coerciva.

Sumário:

- I — A nulidade da sentença por oposição dos fundamentos com a decisão apenas se verifica quando os fundamentos invocados na decisão conduzam, num processo lógico, a solução oposta àquela que foi adoptada, e não quando a sentença interpreta os factos, documentos e normas em sentido diverso do propugnado pelo recorrente.*
- II — Estando em causa taxas de promoção autoliquidadas e referentes aos meses de Janeiro a Junho de 2012 não pode transmutar-se para o presente caso que é de Oposição a uma execução fiscal, a argumentação que tem sido desenvolvida para admitir a legalidade da autoliquidação de tais taxas, importando esclarecer nos autos se foi instaurado pela Comissão o procedimento formal de investigação previsto no artigo 108.º, n.º 2 do TFUE, e qual o seu estado, decidindo-se depois em conformidade com o direito, da procedência ou não do fundamento de oposição invocado.*

Processo n.º 590/15-30.

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

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

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 24 de Outubro de 2014, que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução n.º 2704201301009419, instaurada pelo Serviço de Finanças de Tondela para cobrança coerciva de dívidas respeitante a Taxa de Promoção do Instituto da Vinha e do Vinho relativas aos meses de Janeiro a Junho de 2012 e acrescido legal, no montante global de €293.086,10, para o que apresentou as conclusões seguintes:

A. *O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2704201301009419, por considerar que a liquidação e cobrança das taxas em causa nestes autos não se encontrava suspensa por decisão comunitária.*

B. *Na petição de oposição à execução foi invocado o vício da inexistência da taxa de promoção nas leis em vigor, decorrente da não autorização de cobrança da mesma taxa (Faça-se desde logo notar que, tal como decidido por este STA em Acórdão proferido em 15.05.2013, no proc. 78/12-30 (TAF*

VISEU 402/10.4BEVIS), disponível em www.dgsi.pt: «este fundamento de oposição é subsumível, em tese, à alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, na medida em que diz respeito à ilegalidade abstracta do tributo, ou seja, não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita.», uma vez que, enquanto não houver uma decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia, o Estado Português não podia executar as medidas por si projectadas, entre as quais a liquidação e cobrança da taxa de promoção em causa (o que equivale a dizer que a cobrança da taxa em promoção que vem executada nos autos não se encontrava autorizada/era inexistente nas leis em vigor no momento da liquidação).

C. É ilegal a cobrança coerciva de uma quantia proveniente de uma taxa inexistente ou cuja cobrança não se encontra autorizada.

D. No caso em análise - e noutros semelhantes a este -, o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária (como se encontra explicado nos artigos 5º a 35.º da petição de oposição que dá causa aos presentes autos, aqui reproduzidos).

E. Tal como resultou provado nos autos e foi dado por assente pelo Tribunal a quo no ponto C) dos factos provados, no dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

F. O referido procedimento encontra-se ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos — cf. pontos A), C) e F) dos factos provados e ponto 133 da decisão proferida pela Comissão, limitada ao período decorrido até 31 de Dezembro de 2006, junta como doc. n.º 2 pelo IVV.

G. Nos termos do n.º 3 do art.º 88 do Tratado CE (TCE) (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa - cf. artº 88.º, n.º 3, in fine, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) -, conforme sucede com o auxílio que a taxa de promoção em questão financia.

H. Relativamente ao procedimento em causa, a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE e remete para o artº 14.º da Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários» — cf. considerando n.º 147 da decisão de iniciar o procedimento C43/2004, junto aos autos como documento n.º 2 com a petição inicial e reproduzida pelo Tribunal “a quo” no ponto D) dos factos provados.

I. É manifesto que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incindível modo de financiamento — a taxa de promoção — não podem ser postos em execução (e, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos), o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.

J. A norma comunitária que determina essa suspensão e que, com a cobrança e exigência coerciva desta taxa, se encontra a ser violada, constante do n.º 3 do art.º 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108 do TFUE), possui efeito directo, pelo que é invocável pela A..... perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

K. O IVV, ao solicitar a instauração de processo de execução fiscal, e a Administração Tributária, ao instaurá-lo, estão simultaneamente a violar uma norma de direito comunitário e a aplicar legislação (a legislação relativa à taxa de promoção) que à data da liquidação tem forçosamente de se considerar juridicamente inexistente (ou, pelo menos, como não estando a produzir efeitos, o que será equiparado à inexistência).

L. Atenta a matéria de facto dada como provada em primeira instância (em particular, factos A), C) e F) e, inclusivamente, atento o próprio teor das decisões comunitárias juntas aos autos pelas partes, o Tribunal a quo não podia considerar que a cobrança das dívidas em causa não se encontrava suspensa à data da liquidação e instauração da execução, para mais reproduzindo a decisão relativa aos processos de impugnação da mesma taxa de promoção.

M. Encontrava-se pendente à data da liquidação, relativamente ao período da taxa de promoção em causa nos presentes autos (Agosto a Dezembro de 2011), um procedimento de investigação à mesma taxa de promoção, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 2 do artigo 108 do TFUE)— cf. factos A), C) e F);

N. Esse procedimento determina a proibição ou suspensão da execução da medida de auxílio e da taxa de promoção - cf. artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) e considerando 147 da decisão de iniciar o procedimento C43/2004, junto aos autos como documento n.º 2 com a petição inicial e reproduzida pelo Tribunal a quo no ponto D) dos factos provados («147 - A Comissão recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88º do Tratado CE [...]»),

O. Semelhante proibição de execução, decorrente do procedimento de investigação que se encontrava em curso à data da liquidação aqui em causa - e que se encontra ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos -, determina que a cobrança da taxa que vem coercivamente exigida à A... neste processo se encontre, no momento da liquidação e instauração do processo de execução, não autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia sejam considerados, então, juridicamente inexistentes.

P. Ainda que já tivesse havido decisão final no referido procedimento relativamente ao período em causa nos presentes autos, consubstanciada, no entendimento do IVV, no documento n.º 3 junto com a contestação (no que não se concede), o que é facto é que essa pretensa decisão encontra-se datada de 18.09.2012, pelo que, à data (anterior) em que foi efectuada a liquidação e instaurada a presente execução, a cobrança da taxa aqui em causa encontrava-se suspensa por decisão comunitária.

Q. A apreciação feita pelo Tribunal a quo se revela errada e contrária (i) não apenas à matéria de facto que foi pelo próprio dada como provada (o que redundava em manifesta nulidade da sentença, nos termos da alínea c), do n.º 1 do art.º 668º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT e do artigo 125.º do CPPT, que aqui expressamente se invoca); (ii) como contrária à Lei - inclusive, contrária à Lei Comunitária -, violando o disposto nos artigos 204.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e 88.º, n.º 3, do TCE (actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE), pelo que deverá ser revogada em conformidade - cf., a este propósito, Ac. STA, de 08.10.2014, proc. 1700/13, disponível em www.dgsi.pt

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida

2 - Contra-alegou o recorrido, Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), concluindo nos termos seguintes):

A) A ora Recorrente requereu ao Tribunal que declarasse extinto o processo de execução fiscal n.º 2704 2013 01009419, instaurado no serviço de finanças de Viseu para cobrança coerciva de € 293.086,10 devidos ao IVV alegando a não autorização de cobrança da taxa de promoção em crise.

B) A sentença recorrida indeferiu acertadamente aquela pretensão, considerando, quanto à taxa que o IVV pretende executar, que «a oposição tem que improceder por não se ter provado que a cobrança das dívidas exequendas esteja suspensa por decisão comunitária» — cfr. sentença recorrida (cit).

C) A instauração pela Recorrente da presente acção de oposição à execução, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não se encontrando, conseqüentemente, vedada ou suspensa a sua cobrança, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

D) Um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.

E) Além de incidir sobre uma parcela marginal da taxa de promoção em crise, o procedimento de investigação preliminar iniciado pela Comissão foi totalmente abandonado no que respeita ao período relativo aos anos de 2007 em diante, na sequência das informações prestadas pelo Estado Português, não dando sequer origem a qualquer processo de investigação formal nessa matéria.

F) A Comissão, na carta enviada ao IVV e datada de 18 de Setembro de 2012 concluiu, de acordo com as informações prestadas pelo Estado Português, que todas as acções financiadas pela taxa de promoção no período relativo aos anos de 2007 em diante respeitam os limites de minimis previstos no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que não constituem auxílios de Estado e não estão sujeitos a notificação prévia à Comissão — cfr. carta da Comissão ao IVV de 18 de Setembro de 2012, junta como doc. n.º 2.

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver extinto o processo de execução fiscal em que é executada, com as demais conseqüências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 226 a 219 dos autos, concluindo, de acordo com a jurisprudência deste STA exarada no acórdão de 5/11/2014 (proc. n.º 01380/13), que se impõe a anulação da sentença recorrida e a baixa dos autos à 1.ª instância para ampliação da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 - Questões a decidir

São as de saber se a sentença recorrida enferma de nulidade, por alegada contradição entre a matéria de facto dada como provada e a decisão, e bem assim a de saber se incorreu em erro de julgamento ao julgar improcedente a oposição por inverificação do fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

6 - Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A. *A dívida exequenda diz respeito à taxa de promoção referente aos meses de janeiro a junho de 2012 e acrescido legal, no montante global de 293.086,10€, devida ao I.V.V. – cfr. certidão de fls. 16/18 dos autos.*

B. *Relativamente à taxa de promoção em causa, a oponente deduziu os processos de impugnação judicial que correm termos neste Tribunal sob os n.ºs 217/12.5BEVIS e 444/12.5BEVIS – facto admitido por acordo.*

C. *Em 01.12.2004, a Comissão Europeia decidiu dar início ao processo de exame contraditório, previsto no artigo 88.º do Tratado da CE – cfr. doc. n.º 2 junto com a petição inicial.*

D. *Na referida decisão, a título de conclusões, consta, para além do mais, o seguinte:*

(...)

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto auto-riedade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

(...)

- cfr. doc. 2 junto com a petição inicial.

E. *Em 20.07.2010 a Comissão proferiu decisão no referido processo, tendo considerado o seguinte:*

“Artigo 1.º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108 nº3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º nº3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006

(...)

- cfr. doc. 3 junto com a petição inicial.

F. *A referida decisão limita-se ao exame da aplicação da taxa a partir da sua entrada em vigor e até 31.12.2006 -cfr. ponto 133 da decisão junta como doc. n.º 3 com a petição inicial.*

G. *Em 04/04/2012 foi proferida pela Comissão Europeia decisão com o seguinte teor:*

(...)

Artigo 1.º

1. Os sétimo e nono travessões do artigo 3.º, n.º 2, da Decisão C (2010) 4891, de 20 de Julho de 2010, são alterados do seguinte modo:

- sétimo travessão:

«no caso das pessoas que ainda não tenham efectuado o pagamento da taxa, as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento da parte proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados pelos Estados-Membros e que é destinada a financiar a parte do benefício exclusivamente os produtos nacionais. Renunciam igualmente a eventuais juros de mora respeitantes a essa parte;»

- nono travessão:

«se noutro Estado-Membro tiver sido imposta uma taxa com obstáculos similares aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal, as autoridades portuguesas

comprometem-se a reembolsar pessoas que tenham pago a taxa a parte deste que tenha sido afeta ao financiamento de medidas de auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1 do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado Membro»;

- cfr. doc. n.º 1 junto com a contestação.

H. Em 18.09.2012 a Comissão Europeia remeteu ao IVV a carta junta como doc. 3 com a contestação, com o seguinte teor:

“(…)

Por ofício de 4 de outubro de 2012, as autoridades portuguesas enviaram uma carta de 18 de maio de 2012 do Instituto da Vinha e do Vinho informando aos serviços da Comissão sobre as medidas tomadas em execução da decisão da Comissão de 20 de julho de 2010 sobre o regime de auxílios em epígrafe.

Os serviços da Comissão tomam nota de as autoridades portuguesas:

- Estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado aos auxílios “de minimis” e que, conseqüentemente, não é necessário continuar com a recuperação.

- Informam da publicação do Decreto-lei 94/2012 de 20 de abril de 2012 que estabelece duas taxas distintas: uma primeira para a coordenação e controlo aplicada a todos os vinhos comercializados em Portugal; e uma segunda para a promoção do vinho aplicada apenas aos vinhos produzidos no país. Os serviços da Comissão lembram às autoridades portuguesas que tem a obrigação de notificar este regime a fim de determinar a sua compatibilidade com o direito da União Europeia.

(…).

I. Em 10.05.2013, o Serviço de Finanças de Tondela instaurou contra a oponente o processo de execução fiscal n.º 2704201301009419, para cobrança coerciva das dívidas provenientes das taxas de promoção a que se alude em A) - cfr. informação de fls. 64 dos autos.

J. A oponente foi citada para o processo de execução fiscal em 20.05.2013. – cfr. fls. 62/63 verso dos autos.

7 – Apreciando.

7.1 Da alegada nulidade da sentença recorrida por contradição entre a fundamentação de facto e a decisão

Alega a recorrente que é nula sentença recorrida – nos termos da alínea c), do n.º 1, do art. 668.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT e do artigo 125.º do CPPT – porquanto atenta a matéria de facto dada como provada em primeira instância (em particular, factos A), C) e F)) e, inclusivamente, atento o próprio teor das decisões comunitárias juntas aos autos pela A..... e pelo IVV (cf. doc. 2 da petição inicial e doc. 2 da contestação), o Tribunal a quo não podia julgar que a cobrança das dívidas em causa não se encontrava suspensa à data da liquidação e instauração da execução (cfr. alegações de recurso a fls. 182 dos autos e respectivas conclusões L. e Q.)

No seu despacho de fls. 216/217 dos autos, a Meritíssima Juiz “a quo” sustentou a inexistência de nulidade.

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT e da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º (actual artigo 615.º) do Código de Processo Civil é nula a sentença cujos fundamentos estejam em oposição com a decisão.

Ora, para que decisão proferida se encontrasse em contradição com a fundamentação nela acolhida, necessário era, conforme a lição de JOSÉ ALBERTO DOS REIS (Código de Processo Civil Anotado, Volume V, reimpr. 3.ª ed. 1952, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 141) - pacificamente acolhida na jurisprudência deste Tribunal (cfr., entre muitos outros, o Acórdão de 3 de Maio de 2006, rec. n.º 202/08) -, que os fundamentos invocados na decisão conduzissem, num processo lógico, a solução oposta àquela que foi adoptada.

No caso dos autos não é isso que sucede. O que sucede é que o Tribunal “a quo” interpretou os factos provados, documentos e normas europeias em sentido diferente daquele que era propugnado pela recorrente.

Se acaso a interpretação acolhida se revela errada, haverá erro de julgamento, que não nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Improcede, pois, a arguida nulidade.

7.2 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida julgou *improcedente* a oposição deduzida pela ora recorrente contra a execução fiscal contra si instaurada para cobrança coerciva de *taxas de promoção e juros de mora* relativos aos meses de janeiro a junho de 2012 no entendimento de que, contrariamente ao alegado, não se estava perante taxas cuja cobrança “se encontra suspensa por decisão comunitária” (artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT) e fundamentando o decidido quanto à improcedência da oposição na jurisprudência deste STA relativa à impugnação de idênticas taxas, designadamente os Acórdãos de 29/05/2013, processo

n.º 0198/13 e de 2/04/2014, rec. n.º 0117/14, que transcreve parcialmente (cfr. sentença recorrida, a fls. 154/155 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, reiterando que o *IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária*, porquanto *como resultou provado nos autos e foi dado por assente pelo Tribunal a quo que no dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado*, encontrando-se o referido procedimento ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos, pelo que nos termos do n.º 3 do art.º 88 do Tratado CE (TCE) (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa, sendo que a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE e remete para o art.º 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários», pelo que é manifesto que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incindível modo de financiamento — a taxa de promoção — não podem ser postos em execução (e, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos), o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.

Contra-alegou o recorrido, defendendo a manutenção do julgado recorrido, e também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA defende o não provimento do recurso.

Vejamos.

Constitui jurisprudência pacífica deste STA - espelhada em muitas dezenas de Acórdãos proferidos em recursos de processos de impugnação deduzidos pela ora recorrente contra (auto)liquidações de taxas de promoção devidas ao IVV -, não ser ilegal a liquidação da taxa de promoção prevista no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio decorrente da omissão de notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo processo legislativo (cfr., entre outros muitos outros, os Acórdãos de 23 de Abril de 2013, rec. n.º 29/13, de 30 de Abril de 2013, recs. n.ºs 1503/12 e 292/13, de 22 de Maio de 2013, recs. n.ºs 1311/12, 9/13, 44/13, 53/13, 200/13 e 48/13, de 29 de Maio de 2013, recs. n.ºs 1398/12, 30/13, 198/13 e 84/13, de 30 de Outubro de 2013, recs. n.º 1147/13 e 408/13 e de 26 de Março de 2014, rec. n.º 110/14), pois que *um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário*.

No caso dos autos, porém, está em causa a questão de saber se está ou não suspensa por decisão comunitária a cobrança coerciva de taxas de promoção relativas aos *meses de Janeiro a Junho 2012*, para o que importa esclarecer - e não se mostra esclarecido no probatório fixado, não obstante a alegação da recorrente -, se em relação ao período temporal a que respeitam as taxas objecto dos presentes autos, estava ou não instaurado ou em curso o procedimento formal previsto no n.º 2 do art.º 88º do Tratado da CE, caso em não poderia ser instaurado o processo executivo tendente à cobrança coerciva da respectiva fonte de financiamento por a tal se opor o disposto no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE.

É que a decisão da Comissão Europeia de 20/07/2010 - a que se refere a alínea E) do probatório fixado -, considerou-se “limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data.” (cfr. a alínea F) do probatório), ou seja, não respeita ao período a que se referem as quantias exequendas, não sendo igualmente certo (nem se encontrando fixado no probatório) se existiu ou não procedimento idêntico para períodos posteriores.

Ora, esse facto mostra-se essencial para a decisão dos presentes autos, pois que, a ter existido ou a existir tal procedimento, desde o seu momento inicial e até ao respectivo termo, atento o disposto no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado CE (actual artigo 108.º do TFUE), não podia ser desencadeada a cobrança coerciva das taxas através da correspondente instauração da execução fiscal, nem se mostram devidos juros de mora.

Como nem o probatório fixado nem os autos fornecem os elementos suficientes para que este Supremo Tribunal - que como Tribunal de revista apenas conhece de matéria de direito -, possa decidir o recurso, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e decisão em conformidade, nos termos *supra* referidos.

No mesmo sentido, perante casos semelhantes, os Acórdãos deste STA de 8 de Outubro de 2014, rec. n.º 1700/13, de 5 de Novembro de 2014, rec. n.º 1380/13, de 14 de Janeiro de 2015, rec. n.º 1216/13 e de 29 de Abril de 2015, rec. n.º 248/15.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e determinando a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para ampliação da matéria de facto e decisão em conformidade.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Execução fiscal. Suspensão da execução fiscal. Revisão do acto tributário da liquidação.

Sumário:

- I — Se, como no caso dos autos, aquando da apresentação do pedido de revisão do acto tributário, há muito havia sido ultrapassado o prazo de reclamação/graciosa/administrativa, não pode tal pedido fundamentar pedido de suspensão do processo de execução fiscal.*
- II — Nestas circunstâncias o pedido de revisão oficiosa efectuado ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, não tem o efeito suspensivo da cobrança da prestação tributária a que se refere o artigo 52.º, n.º 1, do mesmo diploma legal.*

Processo n.º 735/15-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

A....., Ld^a, melhor identificada nos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 09-02-2015 que julgou improcedente a reclamação por si apresentada contra o despacho do Chefe de Finanças da Póvoa do Varzim que indeferiu o pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º 1872201301085816 e o pedido de prestação de garantia sob a forma de hipoteca voluntária de veículo automóvel.

Inconformada com o assim decidido, veio apresentar as suas alegações de recurso, formulando **as seguintes conclusões:**

«a) A ora Recorrente apresentou reclamação, ao abrigo do artigo 276.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças da Póvoa do Varzim, que indeferiu o pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º 1872201301085816, bem como o pedido de prestação de garantia sob a forma de hipoteca voluntária de veículo automóvel;

b) Na reclamação apresentada a ora Recorrente alegou, em síntese, que se encontram reunidas as condições para a suspensão do processo de execução fiscal, atenta a faculdade de apresentação de pedido de revisão da matéria coletável, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), bem como o facto de a dívida exequenda se encontrar garantida por hipoteca voluntária constituída sobre veículo automóvel no âmbito de um outro processo de execução fiscal (Processo n.º 1872201301082809), porquanto o seu valor é suficiente para garantir as quantias exequendas e acrescidos dos dois processos de execução fiscal em apreço;

c) Face ao exposto, a questão de direito que se coloca é a de saber se o pedido de revisão é, face ao disposto nos artigos 169.º do CPPT e 52.º da LGT, meio processual admissível para obter a suspensão do processo de execução fiscal (caso, logicamente, seja acompanhado de prestação de garantia idónea);

d) De acordo com a sentença ora recorrida e nos termos do artigo 85.º, n.º 3 do CPPI, a suspensão da execução fiscal só pode ocorrer nos casos expressamente previstos na lei e, numa interpretação literal e restrita do teor daqueles preceitos, a revisão do acto tributário não se encontra ali prevista;

e) Porém, como bem refere a sentença recorrida, numa interpretação mais lata do n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, poderá considerar-se a inclusão de outros meios procedimentais e processuais, desde que

tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda ou a inexigibilidade da dívida (esta unicamente com base nos fundamentos elencados no artigo 204.º do CPPT);

f) No caso em apreço, a revisão da matéria tributável tem como fundamento a existência de uma injustiça grave ou notória, decorrente da ilegalidade do acto de liquidação subjacente à propositura dos autos de execução fiscal em análise — cfr. art.º 78.º, n.º 4 da LGT;

g) De facto, como refere a sentença recorrida, o pedido de revisão da matéria tributável da Recorrente não tem por fundamento o artigo 78.º, n.º 1, 1.ª parte da Lei Geral Tributária;

h) Concluindo a dita sentença que o pedido de revisão de que a ora Recorrente pretende alcançar não integra os casos de suspensão da execução previstos nos artigos 169.º do CPPT e 52.º da LGT, uma vez que não tem a natureza de um meio onde se pretende discutir a legalidade da dívida;

i) Salientando a sentença recorrida que, “o único caso em que o pedido de revisão tem efeito de suspender a execução corresponde ao pedido que seja apresentado no prazo da reclamação graciosa e tenha por fundamento a ilegalidade (1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT), pois, nesse caso, o pedido de revisão consubstancia uma reclamação verdadeira e própria uma vez que: tem o mesmo prazo, é dirigida ao próprio autor do acto e por ele decidida e, sobretudo, tem o mesmo fundamento — qualquer ilegalidade (sublinhado nosso);

j) Não partilhamos de tal posição. Senão vejamos,

k) De acordo com princípio do acesso à justiça tributária, “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei” — Cfr. artigo 95.º n.º 1 da LGT;

l) Ora, a revisão do acto tributário prevista no artigo 78.º da LGT, constitui uma das formas prescritas na lei para o interessado reagir contra actos lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos;

m) A expressão «revisão dos actos tributários», como consta da epígrafe do artigo 78.º da LGT, abrange tanto actos de liquidação como de fixação da matéria colectável, ambos tipos de actos através dos quais a administração tributária define a sua posição perante os contribuintes e outros obrigados tributários, sobre os seus direitos ou deveres - Cfr. Lei Geral Tributária Anotada e Comentada por Diogo Leite Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4.ª edição, 2012, Editora encontro da escrita, página 702;

n) “No entanto, não é claro o sentido em que é utilizada aquela expressão “acto tributário” pois, enquanto o n.º 7 deste artigo, em que se faz referência, cumulativamente, a revisão do «acto tributário» e da «matéria tributável», se pode depreender que a expressão do «acto tributário» será utilizada no texto do artigo em sentido estrito, reportando-se apenas aos actos de liquidação, é inequívoco, pelo texto dos n.ºs 4 e 7, que se abrange neste artigo a revisão de actos de fixação da matéria tributável, pelo que também estes estarão abrangidos pela expressão «actos tributários» que consta da epígrafe” — Cfr. Lei Geral Tributária Anotada e Comentada por Diogo Leite Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4.ª edição, 2012, Editora encontro da escrita, página 702;

o) “De qualquer forma, pelos termos expressos dos n.ºs 4 e 7 deste artigo, conclui-se que o acto objecto de revisão a que se alude neste art.º 78.º pode ser um acto de liquidação como se prevê nos artigos 98.º do CIVA” - Cfr. Lei Geral Tributária Anotada e comentada por Diogo Leite Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, 2012, Editora encontro da escrita, página 702;

p) No caso sub judice estamos perante uma liquidação adicional de IVA, no valor de €4.084,18;

q) Porém, a sentença recorrida refere que, o pedido do ora Recorrente “não tem a natureza de um meio onde se pretende discutir a legalidade da dívida, reconduzindo-se a um meio de rectificação/restituição do indevidamente pago com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos da liquidação”;

r) Todavia, o processo de execução fiscal que está na génese destes autos teve a sua origem numa liquidação adicional de IVA;

s) Nos termos do artigo 98º, n.º 3, do CIVA, a contrario sensu, pode-se proceder à anulação da liquidação quando o valor seja superior a € 25 — Cfr. artigo 94º n.º 4 do CIVA;

t) Ora, a quantia exequenda dos presentes autos é de €4.084,18— Cfr. último parágrafo da página 10 da sentença recorrida;

u) Nessa medida, pode proceder-se à anulação da liquidação, quer oficiosamente quer por decisão da entidade ou tribunal competente, nos termos do artigo 99º, n.º 1 do CIVA;

v) E, de acordo com o decidido no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 06.10.2005 “mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º da LGT” — Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06.10.2005, recurso n.º 653/05, disponível em www.dgsi.gov.pt.

w) Assim, o acto de revisão, nos termos do artigo 78º, n.º 4 da LGT, pode ser um acto de liquidação e, nessa medida, pode ter por objecto a legalidade da dívida exequenda, ao contrário do decidido na sentença recorrida;

x) “Nos meios processuais indicados no n.º 1 do art.º 52.º da LGT e no n.º 1 do art.º 169.º do CPPT podem ser incluídos outros meios procedimentais e processuais que tenham por objecto a «legalidade da dívida exequenda - Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.01.2014, processo n.º 01944/13, relator Casimiro Gonçalves, disponível em www.dgsi.pt;

y) Tal posição é, aliás, partilhada pela sentença ora recorrida quando refere que, “numa interpretação mais lata do n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, poderá considerar-se a inclusão de outros meios procedimentais e processuais, desde que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda ou inexigibilidade da dívida”— Cfr. página 9, 2.º parágrafo da sentença recorrida;

z) Face ao exposto, encontrando-se garantida a dívida exequenda e, tendo o pedido de revisão, nos termos do artigo 78º, n.º 4 da LGT, por objecto a legalidade do acto de liquidação subjacente à propositura dos presentes autos, ainda que no âmbito de uma injustiça grave ou notória, o pedido de revisão do acto tributário implica a suspensão da execução, nos termos do disposto no artigo 169º, n.º 1 do CPPT e no artigo 52.º da LGT;

aa) Na reclamação apresentada ao abrigo do disposto no artigo 276.º e seguintes do CPPT, a ora Recorrente reagiu contra o despacho que indeferiu o pedido de suspensão do processo de execução fiscal com fundamento de que o prazo para apresentação do meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida em causa (reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição judicial) já há muito se encontra ultrapassado, bem como, bem como o pedido de prestação de garantia sob a forma de hipoteca voluntária de veículo automóvel;

bb) A sentença recorrida apenas se pronunciou quanto à primeira parte, deixando de se pronunciar quanto à idoneidade da garantia prestada pela Recorrente;

cc) Podendo ler-se na sentença recorrida “a questão da (alegada) idoneidade da garantia oferecida pela Reclamante (hipoteca voluntária sobre o veículo automóvel) mostra-se irrelevante, não sendo objecto de qualquer apreciação por parte deste Tribunal”— Cfr. página 10, 49 parágrafo da sentença recorrida;

dd) Nos termos do artigo 615º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi pelo artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a sentença é nula quando: “o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar”;

ee) Face ao exposto, não se tendo o Exmo. Sr. juiz do Tribunal a quo pronunciado quanto à idoneidade da garantia prestada pela Recorrente, questão que devia apreciar, deve a sentença recorrida ser declarada nula;

ff) Nos termos do disposto no artigo 286º, n.º 2, do CPPT, os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos;

gg) Em anotação ao referido preceito, pondera JORGE LOPES DE SOUSA (Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª ed., Áreas editora, 2011, pp. 508/09.) que “(...) o que está em causa, na atribuição de efeito devolutivo ou suspensivo e na apreciação do efeito útil do recurso, é a própria suspensão de efeitos da decisão recorrida e não do processo em que ela foi proferida.”

hh) O n.º 2 do artigo 286.º do CPPT fala em prestação de garantia, sendo que para além das situações previstas no artigo 199.º do CPPT, deverá igualmente atribuir-se efeito suspensivo ao recurso sempre que a dívida esteja garantida quer por penhora, nos termos do n.º 4 do mesmo preceito, quer por constituição de hipoteca legal ou penhor, como se prevê no artigo 195.º do CPPT;

ii) Uma vez que a sentença recorrida não se pronunciou quanto à idoneidade da garantia prestada pela ora Recorrente, não se pode considerar que foi prestada garantia, uma vez que não foi fixada matéria de facto;

jj) De qualquer modo, ao presente recurso deverá sempre ser atribuído efeito suspensivo pelo facto de o efeito meramente devolutivo afectar o efeito útil do recurso, nos termos do fixado no artigo 286º, n.º 2, do CPPT;

kk) Na verdade, a situação dos autos enquadra-se naquelas em que a execução imediata da sentença recorrida, que decidiu não suspender o processo de execução fiscal, tornaria inútil o presente recurso em caso de provimento, uma vez que poderiam ocorrer penhoras do activo da Recorrente, composto por bens e, sobretudo, direitos essenciais para a sua laboração e subsistência e, sem receber os seus direitos de natureza patrimonial relativamente aos bens que vende e serviços que presta não conseguirá a Recorrente sobreviver mais do que uma semana;

II) Face ao exposto, deve ser atribuído ao presente recurso efeito suspensivo, nos termos do artigo 286, n.º 2, 2.ª parte do CPPT.

Termos em que:

A.) Deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente e, consequência, ser revogada a sentença proferida pelo Tribunal a quo, proferindo-se acórdãos que venha admitir a suspensão dos autos de execução fiscal subjacentes aos presentes autos de recurso, com as demais consequências legais;

B.) Deve a sentença proferida pelo Tribunal a quo ser declarada nula por omissão de pronúncia, atentos os fundamentos de direito alegados nas anteriores alíneas aa) a ee) das conclusões;

C.) Deve ser atribuído efeito suspensivo ao presente recurso, atentos os fundamentos de direito alegados nas anteriores alíneas ff) a II) das conclusões.»

2.- Não foram apresentadas contra-alegações.

3.- O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer com o seguinte teor:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, exarada a fls. 147/157, em 09 de Fevereiro de 2015.

A sentença recorrida indeferiu reclamação deduzida do acto do órgão de execução fiscal que lhe indeferiu pedido de suspensão de execução fiscal, no entendimento de que o procedimento de revisão oficiosa apresentado fora do prazo da reclamação administrativa não consubstancia uma reclamação nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 52.º/1 da LGT 2 169.º do CPPT e, como tal, não pode fundamentar a suspensão do processo de execução fiscal, ainda que a dívida se encontre garantida.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 171/180, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

A recorrente assaca à sentença recorrida vício de forma **por omissão de pronúncia**.

Existe omissão de pronúncia quando se verifica a violação do dever processual que o tribunal tem em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas.

Para se estar perante uma questão é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou de direito sobre que existem divergências, formuladas com base em alegadas razões de facto e de direito (Acórdão do STA, de 29 de Abril de 2008, recurso n.º 18150, AP-DR, de 2001.11.30, página 1.311).

Nos termos do disposto no artigo 608.º/1 do CPC a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, sendo certo que nos termos do número 2 o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excepto aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Tribunal não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir o conhecimento oficioso de outras (artigo 608.º/2 do CPC), sob pena de nulidade por excesso de pronúncia.

Nos termos do estatuído no artigo 615.º/1/ d) do CPC a sentença é nula quando deixe de se pronunciar sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

Ora, o Tribunal recorrido, como, expressamente, se refere na sentença recorrida, não conheceu da questão da idoneidade da garantia oferecida, atenta a sua irrelevância, pois que mesmo que se considerasse tal garantia idónea nunca o PEF poderia ser suspenso uma vez que o pedido de revisão oficiosa não tem a virtualidade de provocar a suspensão do PEF.

Ou seja a questão da apreciação da idoneidade da garantia ficou, claramente, prejudicada pela solução dada à questão do pedido de revisão oficiosa poder consubstanciar fundamento de suspensão do PEF.

É, pois, manifesto que a sentença recorrida não sofre de nulidade, por omissão de pronúncia.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

“Quanto ao pedido de revisão do acto tributário, que está previsto no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para os casos em que é feito dentro do prazo da reclamação administrativa, trata-se de uma verdadeira reclamação, correspondendo ao respetivo conceito doutrinal, consagrado no art. 158.º, n.ºs 1 e 2, alínea a) do CPA.

Na verdade, este pedido de revisão é dirigido ao próprio autor do acto e por este decidido e, quando é deduzido no prazo de reclamação, consubstancia uma verdadeira reclamação.

Assim, por força do preceituado no referido art. 52.º, n.º 1 da LGT, que faz uma referência genérica a «reclamação» também este pedido de revisão terá efeito suspensivo, dentro do condicionalismo previsto no n.º 1 deste art. 169.º

No entanto, o mesmo parece não se poder entender em relação aos outros casos de revisão do acto tributário, mesmo quando a denominada «revisão oficiosa» é pedida pelo sujeito passivo (o que é permitido, como se vê pelo n.º 1 do art. 49.º e pelo n.º 7 do artigo 78.º da LGT). Com efeito, não se está aqui perante reclamação, recurso, impugnação da liquidação ou oposição à execução fiscal e só nessas situações o art. 52.º, n.º 1, da LGT prevê a possibilidade de suspensão da execução. Por outro lado, a suspensão da execução fiscal só pode ocorrer nos «casos previstos na lei» (art. 85.º, n.º 3, do CPPT). O art. 49.º da LGT, ao referir o pedido de revisão do acto tributário entre os casos factos interruptivos da prescrição da execução fiscal, mas ao não incluir entre os casos de suspensão da prescrição derivada de paragem do processo de execução fiscal, corrobora esta conclusão, pois será a não existência de efeito de suspensão do processo de execução fiscal que justificará a não suspensão do prazo de

prescrição»(Código de procedimento e de processo tributário, anotado e comentado, II volume, 2007, página 172, juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no mesmo sentido ver lei geral tributária, anotada, 4ª edição, 2012, páginas 715/720, de Jorge Lopes de Sousa, Diogo Leite de Campos e Benjamim Silva Rodrigues).

Subscrevemos, inteiramente e com a devida vénia, a posição do Senhor Conselheiro atrás citada, que tem vindo a ser seguida, de forma reiterada, por este STA (Acórdão de 15 de abril de 2009, 29 de julho de 2009, 20 de janeiro de 2010, 25 de janeiro de 2012, de 26 de junho de 2013 e de 5 de fevereiro de 2015, proferidos nos recursos números 065/09, 0649/09 e 01237/09, 01/12, 01058/13 e 01533/12, respectivamente, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt).

No caso em análise, aquando da apresentação do pedido de revisão do acto tributário, há muito que havia sido ultrapassado o prazo de reclamação/graciosa/administrativa, pelo que não pode fundamentar pedido de suspensão do processo de execução fiscal.

A sentença recorrida não merece, assim, censura.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

2- Fundamentação

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

A) Em 30/11/2013, foi instaurado no Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, contra a Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 1872201301085816, por dívidas de IVA, de 2009 e 2010, com a quantia exequenda de € 16.665,72. Fls 3 a 9 verso.

B) Em 20/12/2013, a Reclamante pagou o valor de € 12.581,54, permanecendo em dívida a quantia exequenda de € 4.084,18. Acordo das partes.

C) Em 28/08/2014, a Reclamante apresentou junto do Serviço de Finanças requerimento com o seguinte teor:

“(…) requer a V. Exa. se digne admitir a suspensão dos presentes autos de execução fiscal, nos termos e pelos fundamentos seguintes:

1. A Executada foi notificada da demonstração de acerto de contas, relativa à liquidação adicional de IVA de 2010 no ano de 2013.

2. Atento o disposto no artigo 78º, n.º 4 da LGT, a Requerente pode nos três anos posteriores ao do acto tributário requerer a revisão da matéria tributável.

3. Encontrando-se, deste modo, em prazo para requerer a aludida revisão da matéria tributável, o que irá fazer de imediato.

4. De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 199.º do CPPT, com o pedido formulado deverá a Executada oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

5. Estabelece o n.º 2 do referido art.º 199.º do CPPT a possibilidade da mencionada garantia consistir, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária.

6. Em meados do passado mês de Dezembro de 2013, a Executada, no âmbito dos autos de execução fiscal que correram termos neste Serviço de Finanças, sob o número 1872201301082760, procedeu ao pagamento da quantia de 32.118,70€, ao abrigo do Regime Excepcional de Regularização de Dívidas ao Estado - Cfr. comprovativo de pagamento que se protesta juntar em prazo não superior a 8 (oito) dias.

7. Para o pagamento da mencionada quantia, a Requerente usou dos recursos económicos que dispunha, o que a colocou numa situação financeiramente débil, situação esta que se estima permanecer por cerca de um ano.

8. Por este motivo, não obstante as inúmeras diligências nesse sentido, não consegue, actualmente, a Executada obter garantia bancária, seguro-caução, nem, sequer, prestar caução.

9. Todavia, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1872201301082809 foi constituída hipoteca voluntária do veículo automóvel da marca BMW modelo 530-D, com a matrícula e 2993 cm3 de cilindrada, movido a gasóleo a favor deste serviço de finanças.

10. O mencionado veículo está livre de ónus e encargos, tendo um valor de mercado de, aproximadamente, 22.000,00€ (vinte e dois mil euros).

11. Nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 199.º do CPPT “a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou até à data do pedido, quando posterior, com limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores”.

12. Tendo em conta que a quantia exequenda do processo de execução fiscal n.º 1872201301082809 é de 11.570,28€ e que a quantia exequenda dos presentes autos de execução fiscal é de 4.552,76€, a garantia prestada no âmbito daquele processo de execução fiscal garante suficientemente as quantias exequendas dos dois processos, bem como dos acrescidos.

13. Assim, a suspensão dos presentes autos de execução fiscal não significa qualquer diminuição das garantias do pagamento da quantia exequenda.

14. Nesta conformidade, requer a V. Exa. se digne ordenar a suspensão dos presentes autos de execução fiscal (...) fls. 12 a 16.

D) O veículo automóvel com a matrícula encontra-se registado, desde 09/05/2008, em nome da Reclamante. Fls 20.

E) Em 21/05/2014, a Reclamante constituiu hipoteca voluntária sobre o veículo automóvel com a matrícula a favor do Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, "... para garantia do pagamento do montante de € 18.300,00..., peticionado no âmbito dos autos de execução fiscal que correm termos no referido Serviço de Finanças sob o n.º 1872201301082809 hipoteca que foi registada em 29/05/2014. fls. 20 e 48 a 50.

F) Em 29/08/2014, na sequência do requerimento referido na alínea B), foi proferida a seguinte "Informação":

"(...) Ao 29 de Agosto de 2014, juntei aos presentes autos a petição que antecede apresentada via email em 2014.08.28, através do seu mandatário, registada com a entrada n.º 2014E003114429, em que a sociedade executada pretende, com petição, a suspensão da execução, "de harmonia com o disposto no artigo 169, n.º 2, e 199º, n.º 2 do CPPT, manifestando a intenção de requerer a revisão da matéria tributável nos termos do artigo 78º, n.º 4 da LGT, e afirmando que a garantia prestada no PEF 1872201301082809 "garante suficientemente as quantias exequendas dos dois processos, bem como dos acrescidos"

Na mesma data informo que:

1. Os presentes autos foram instaurados em 30-11-2013, por dívida de IVA, no montante global de € 16.665,72, e com base nas certidões de dívida: (...)

2. Em 20-12-2013, o executado PAGOU o valor de € 12.581,54, beneficiando do Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais (RERD).

3. Na presente data, o PEF encontra-se em dívida pelo total de €4.552,76, sendo €4.084,18 de QE, € 183,26 de juros de mora e €285,32 de custas;

4. Para efeitos de suspensão, o cálculo efectuado nos termos do n.º 5 do artigo 196º do CPPT, na presente data, é de €5.715, 78, conforme simulação efectuada.

5. Relativamente ao veículo de matrícula, referido no ponto 9 da petição, cumpre-me informar que o mesmo se encontra a servir de garantia no PEF 1872201301082809, no qual foi apresentado processo contencioso n.º 18722014040000889. Foi constituída hipoteca voluntária pelo valor de € 18.300,00, à ordem do processo de execução fiscal n.º 1872201301082809, por documento particular autenticado e cujo registo foi efectuado através da AP n.º 905, de 2014.05.29. A garantia oferecida foi aceite para o referido PEF, por despacho de 2014.06.12. (...) fls. 21 e 22.

G) Em 03/09/2014, foi proferido, pela Chefe do Serviço de Finanças (em regime de substituição) o seguinte "Despacho":

"(...) Tendo em conta o peticionado, a informação que antecede bem como os documentos juntos, cumpre-me decidir

Face ao disposto no artigo 169º, nº2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a execução fica igualmente suspensa, desde que, "após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda".

Por outro lado, o n.º 3 do mesmo artigo e diploma legal, prevê que o "requerimento a que se refere o número anterior dá início a um procedimento, que é extinto se, no prazo legal, não for apresentado o correspondente meio processual e comunicado esse facto ao órgão competente para a execução".

Ora, já está largamente ultrapassado o prazo legal para apresentação do meio processual gracioso ou judicial para a discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida em causa. É que, no n.º 1 do mesmo artigo e diploma legal, estão indicados os meios processuais que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda que atribuem efeito suspensivo: reclamação graciosa, impugnação Judicial ou recurso judicial, meios que não constam terem sido apresentados. O artigo 204º do CPPT prevê o meio judicial para discussão da exigibilidade da dívida, também com efeito suspensivo - a oposição judicial, que também não consta ter sido apresentada.

Tinha sido apresentada reclamação graciosa, em 2014.02.27, com registo de entrada n.º 2014E000765894, contra as liquidações de IRC e IVA. No entanto, face à violação das normas previstas no n.º 2 do artigo 74º do CPA e artigo 71º do CPPT, e em resposta à notificação efectuada para o efeito através do ofício n.º 20149, de 2014.03.28, da Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da Direcção de Finanças do Porto, a executada requereu, com petição registada com entrada n.º 2014E001378015, o prosseguimento da referida reclamação graciosa quanto à liquidação respeitante a IRC.

Também o artigo 52º da LGT prevê, a suspensão da cobrança da prestação tributária no processo de execução fiscal “em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda...” estando dependente da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

Por outro lado, a suspensão da execução só pode ocorrer nos casos previstos na lei como se retira da disposição contida no n.º 3 do artigo 85º do CPPT.

A executada pretende usar, para discutir a legalidade ou exigibilidade da dívida, a revisão oficiosa prevista no n.º 4 do artigo 78º da Lei Geral Tributária (LGT), em que “O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Ora, a revisão oficiosa prevista nesta disposição legal, não está incluída, como meio processual ou procedimental, com potencialidade para a suspensão da execução, na norma constante do nº2 do artigo 169º do CPPT e artigo 52º da LGT.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, “nos casos em que foi ultrapassado o prazo legal de impugnação do acto de liquidação, a revisão do acto tributário não constitui um verdadeiro meio de impugnação, pois não tem os efeitos próprios dos meios impugnatórios, que se reconduzem à destruição retroactiva dos efeitos do acto anulado, consubstanciada na reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto de litígio”. Refere também o autor que “o pedido de revisão do acto tributário feito no prazo da reclamação graciosa deverá ser considerado como uma verdadeira reclamação, uma pretensão anulatória tempestiva, e, como tal, deverá também ser-lhe conferido o efeito de ser fundamento de suspensão da execução fiscal, nos termos do n.º 1 do art. 169º do CPPT”.

É que, para além do artigo 169º não incluir o pedido de revisão oficiosa entre os meios processuais e procedimentais para a suspensão da execução fiscal, também o artigo 52º da LGT limita a suspensão do processo de execução fiscal aos casos de reclamação graciosa, recurso, impugnação e oposição à execução que tenha, por objecto a legalidade ou exigibilidade da dívida.

E fundamenta o citado autor a sua douda interpretação na “boa justificação para distinguir entre a pendência do pedido de revisão oficiosa, apresentado depois do prazo de reclamação, e o pedido formulado nesse prazo ou qualquer dos outros meios processuais indicados nos arts. 52º, n.º 1 da LGT e 169º, n.º 1, do CPPT. E que, de facto, os outros meios impugnatórios têm de ser apresentados em prazo relativamente curto, em momento em que o processo de execução fiscal ainda não está instaurado ou o está há muito pouco tempo, e normalmente o efeito suspensivo com prestação de garantia é apresentado concomitantemente, pelo que os efeitos negativos que tem a suspensão do processo de execução fiscal são muito menores do que os que ocorreriam se o processo estivesse em fase muito avançada”, como seria a fase de venda.

Por outro lado, refere ainda o autor que “a possibilidade de pedir a revisão oficiosa com efeito suspensivo da execução fiscal, colocar-se-ia ao dispor dos executados um meio de paralisarem a execução repetidamente em momentos que tal paralisação era inconveniente para o interesse público”.

Assim sendo, a prestação de garantia faz sentido e é necessária para a suspensão da execução, conforme disposição contida no artigo 52º da LGT e artigo 169º CPPT, até à decisão do pleito, em caso de reclamação graciosa, impugnação, oposição judicial ou recurso que tenham por objecto a legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda. E, segundo a norma contida no n.º 6 do artigo 199º do CPPT, e como também refere a executada no item 11 da petição agora em análise, a garantia “é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ... à data do pedido... e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores” e será constituída para cobrir todo o período de tempo em que se verificar a pendência do contencioso, ou seja, até à decisão do pleito, conforme também é reforçado pelo ofício circulado n.º 60090, de 2012.05.15, da Direcção de Serviços de Gestão do Créditos Tributários (DSGCT) não cabendo, portanto, ao órgão de execução fiscal a fixação do valor da garantia a prestar.

A suspensão da execução prevista nos artigos 52º da LGT e artigo 169º do CPPT, assenta então nos pressupostos cumulativos da existência de contencioso administrativo ou judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida - o que não se verifica no caso em apreço -, e da constituição de garantia nos termos do artigo 195º ou 199º, ambos do CPPT, ficando assim prejudicada a análise e pronúncia acerca da pretensão da executada de usar a garantia consubstanciada na hipoteca voluntária sobre o veículo de matrícula prestada no âmbito do PEF 1872201301082760, pelo valor de € 18300,00, para a suspensão da dívida que está a ser exigida nos presentes autos.

No entanto, sempre se dirá que face ao valor da garantia necessária, ao valor atribuído pela executada ao veículo em causa e ao valor do ónus já registado, nunca aquele bem poderia constituir garantia suficiente para a satisfação da quantia exequenda e acrescidos, nem a hipoteca já registada para garantia do processo de execução fiscal n.º 1872201301082760, poderia servir de garantia para os presentes autos, já que estes últimos dela não constam.

Face ao exposto, indefiro o pedido

Prossigam os autos a sua tramitação normal. (...)” fls. 23 a 25.

H) O despacho e informação referidos nas alíneas anteriores foram remetidos à Reclamante por ofício enviado por carta registada com aviso de recepção assinado em 05/09/2014. Fls 26 e 27.

I) Em 15/09/2014 foi deduzida a presente Reclamação. fls. 30.

J) Em 17/09/2014, a Reclamante efectuou rectificação da constituição da hipoteca voluntária efectuada sobre o veículo automóvel com a matrícula a favor do Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, “... para garantia do pagamento dos montantes de, respectivamente, € 14.926,56... e € 5.715,78..., peticionados no âmbito dos autos de execução fiscal n.º 1872201301082809 e 1872201301085816, que correm termos no aludido Serviço de Finanças, sendo o montante global coberto pela hipoteca de € 20.642,34, correspondente às quantias exequendas e juros, acrescidas de 25%...” Fls. 111 a 123.

3 – DO DIREITO:

A decisão de 1ª Instância considerou o seguinte: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso)

Decisão do TAF do Porto a fls.153/156 (direito) – Proc. do STA n.º 735/15-30

4. Fundamentação de Direito

A presente reclamação constitui o meio de reacção judicial contra o despacho da Chefe do Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim (em regime de substituição), datado de 03/09/2014, que indeferiu os pedidos de suspensão do processo de execução fiscal n.º 1872201301085816 e de prestação de garantia sob a forma de hipoteca voluntária de veículo automóvel com a matrícula, pedidos efectuados por requerimento apresentado pela Reclamante em 28/08/2014 (alíneas C) e G) do probatório).

Perscrutado o teor do requerimento apresentado em 28/08/2014, verifica-se que a impetrante entende que se encontram reunidas as condições necessárias à suspensão da execução, uma vez que:

- tem a intenção de requerer a revisão da matéria colectável, nos termos do n.º 4 do artigo 78.º da L.G.T., estando ainda em prazo para o fazer; e

- a dívida exequenda pode ser garantida através do veículo que hipotecou voluntariamente no âmbito do P.E.F. n.º 1872201301082809, uma vez que o seu valor é suficiente para garantir as quantias exequendas dos dois processos e os respectivos acrescidos.

Pelo contrário, a Fazenda Pública pugna pela legalidade do acto sindicado, uma vez que entende que o pedido de revisão da matéria colectável não constitui meio legalmente previsto para suspender a execução e a garantia não se mostra idónea.

Vejamos a quem assiste razão.

Nos termos do n.º 1 do artigo 169.º do C.P.P.T. a execução fiscal fica suspensa “... em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros” acrescentando o n.º 2 que a execução ficará igualmente suspensa “desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.”

De modo semelhante dispõe o n.º 1 do artigo 52.º da L.G.T. quando refere que “A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.”

Retornando ao caso em apreço, resulta do probatório que a Reclamante apresentou requerimento junto do Serviço de Finanças no qual indica a intenção de apresentar pedido de revisão da matéria colectável, ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da L.G.T., nos termos do qual “O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.”

Face ao exposto, a questão que se coloca é a de saber se o pedido de revisão é, face ao disposto nas normas citadas (artigos 169.º do C.P.P.T. e 52.º da L.G.T.), meio processual admissível para obter a suspensão do processo de execução fiscal (caso, logicamente, seja acompanhado da prestação de garantia idónea).

Ora, nos termos do n.º 3 do artigo 85.º do C.P.P.T, a suspensão da execução fiscal só pode ocorrer nos casos expressamente previstos na lei e, numa interpretação literal e restrita do teor daqueles preceitos, a revisão do acto tributário não se encontra prevista nos mesmos.

Porém, numa interpretação mais lata do n.º 2 do artigo 169.º do C.P.P.T., poderá considerar-se a inclusão de outros meios procedimentais e processuais, desde que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda ou a inexigibilidade da dívida (esta unicamente com base nos fundamentos elencados no artigo 204.º do C.P.P.T.), tal como é admitido por Jorge Lopes de Sousa, na anotação 3 ao artigo 169.º do C.P.P.T in “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, 6 Ed., 2011, págs. 208 e ss..

Sendo evidente que o pedido de revisão não é um meio processual equiparável à oposição judicial, resta aferir se o pedido de revisão pode ou não ser considerado como um meio para discussão da legalidade da dívida exequenda.

No caso sub judice, a Reclamante referiu ao Serviço de Finanças que, tendo sido notificada da liquidação adicional de I.V.A. do ano de 2010, pretendia requerer a revisão da matéria tributável nos termos do n.º 4 do artigo 78.º da L.G.T..

Assim, verifica-se que o fundamento para o pedido de revisão que a impetrante pretende efectuar reside na alegada existência de uma injustiça grave ou notória, e não na ilegalidade da liquidação, encontrando-se já ultrapassados os prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial.

Impera, pois, concluir que o pedido de revisão que a Reclamante pretende deduzir não tem a natureza de um meio onde se pretenda discutir a legalidade da dívida, reconduzindo-se a um meio de rectificação/restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos da liquidação.

Destarte, e sem necessidade de mais considerações, conclui-se que o pedido de revisão de que a Reclamante pretende lançar mão não integra os casos de suspensão da execução previstos nos artigos 169.º do C.P.P.T. e 52.º da L.G.T., mesmo que se adopte uma interpretação mais extensiva desses preceitos legais.

Como nota adicional, deve ser salientado que o único caso em que o pedido de revisão tem o efeito de suspender a execução corresponde ao pedido que seja apresentado no prazo da reclamação graciosa e tenha por fundamento a ilegalidade (1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da L.G.T.), pois, nesse caso, o pedido de revisão consubstancia uma reclamação verdadeira e própria uma vez que: tem o mesmo prazo, é dirigida ao próprio autor do acto e por ele decidida e, sobretudo, tem o mesmo fundamento - qualquer ilegalidade.

Finalmente, deve ser realçado que a questão suscitada nos presentes autos tem vindo a ser tratada de forma uniforme pela jurisprudência e pela doutrina — que consideram que o procedimento de revisão (fora do caso previsto na j parte do n.º 1 do artigo 78.º da L.G.T.) não tem o efeito de suspender a execução fiscal — não existindo razões de ordem legal ou factual que determinem agora decisão diversa, conforme, aliás, já ficou explícito.

Vide, inter alia: Acórdãos do S.T.A. de 26/06/2013, processo n.º 01058/13, de 25/01/2012, processo n.º 01/12, de 20/01/2010, processo n.º 1237/09, de 29/07/2009, processo n.º 0649/09 e de 15/04/2009, processo n.º 65/09 e ainda Acórdão do T.C.A. Sul, de 11/01/2011, processo n.º 04387/10.

No mesmo sentido: Jorge Lopes de Sousa, na anotação 3 o) ao artigo 169.º do C.P.P.T., in “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, 6 Ed., 2011, págs. 210 e ss.).

Face ao exposto, a questão da (alegada) idoneidade da garantia oferecida pela Reclamante (hipoteca voluntária sobre o veículo automóvel) mostra-se irrelevante, não sendo objecto de qualquer apreciação por parte deste Tribunal, uma vez que, mesmo que se considerasse tal garantia idónea, nunca o processo executivo estaria suspenso uma vez que o pedido de revisão que a Reclamante tenciona apresentar não tem a virtualidade de provocar a suspensão.

Nestes termos, impera concluir pela não verificação dos pressupostos para a suspensão do processo de execução fiscal n.º 1872201301085816, im procedendo a presente Reclamação.

DECIDINDO NESTE STA

A primeira questão que é suscitada pela recorrente é a da **nulidade da sentença** recorrida por ter incorrido no vício de omissão de pronúncia. Mas sem razão como de forma simples exporemos e que cremos será de imediata apreensão por qualquer interessado.

É certo que na sentença recorrida, não conheceu da questão da idoneidade da garantia oferecida, mas porque a montante desta questão considerou que nunca o PEF poderia ser suspenso uma vez que o pedido de revisão oficiosa não tem a virtualidade de provocar a sua suspensão. Ou seja, como destaca o Sr. Procurador-Geral-Adjunto, no seu parecer, supra transcrito, a questão da apreciação da idoneidade da garantia ficou, prejudicada pela solução dada à questão do pedido de revisão oficiosa poder consubstanciar ou não fundamento de suspensão do PEF.

Ora, sendo certo que o Tribunal tem a obrigação de se pronunciar sobre todas as questões que lhe são suscitadas em via de recurso há que ter em conta a excepção a esta regra consistente em não ter de debruçar sobre aquelas questões cuja apreciação seja prejudicada pelo conhecimento ou solução dada

a outras como sucedeu no caso dos autos, tendo até sido expressa na referida sentença a razão pela qual não se conhecia da idoneidade da garantia. É, pois, patente que a decisão recorrida não sofre de nulidade, por omissão de pronúncia.

Quanto ao mais.

Está em causa saber se no presente caso o pedido de revisão oficiosa pode consubstanciar fundamento de suspensão do PEF. A resposta é negativa.

Comungamos da fundamentação expressa no parecer supra destacado e convocamos também a argumentação contida no acórdão deste STA de 25/01/2012 tirado no rec. 01/12 a que se seguiram outros de que se destacam os acórdãos de 26/06/2013 tirado no rec. 010/58 (no qual o ora relator interveio como adjunto) e de 05/02/2015 tirado no rec. 01533/14, todos disponíveis no site da DGSJ.

No primeiro aresto citado escreveu-se o seguinte que merece a nossa inteira concordância:

(...) 2.2.1 A *QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR*

Como deixámos dito, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez ou não correcto julgamento quando considerou que o pedido de revisão oficiosa das liquidações que deram origem à dívida exequenda quando efectuada para além do prazo da reclamação graciosa não suspende a execução fiscal, mesmo que a dívida exequenda se encontre garantida.

O Recorrente sustenta que não, que nenhuma razão existe para distinguir a reclamação graciosa prevista no art. 70.º do CPPT da reclamação administrativa a que alude o n.º 1 do art. 78.º da LGT, sendo que o pedido de revisão do acto tributário constitui uma verdadeira reclamação graciosa, motivo por que, encontrando-se a dívida exequenda garantida e tendo ele pedido a revisão do acto tributário, deveria a execução fiscal ter sido suspensa, nos termos do disposto no art. 169.º do CPPT e no art. 52.º da LGT.

2.2.2 DA POSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL NAS SITUAÇÕES EM QUE, ESTANDO GARANTIDA A DÍVIDA EXEQUENDA, SEJA FORMULADO PEDIDO DE REVISÃO DA LIQUIDAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA

A questão suscitada nos presentes autos tem vindo a ser tratada de forma uniforme por este Supremo Tribunal Administrativo nos termos em que foi decidida pela sentença recorrida, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, que referiu os três mais recentes acórdãos (Vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 15 de Abril de 2009, proferido no processo com o n.º 65/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32220.pdf>), págs. 530 a 541, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/04c500a0579f5bd88025759f00508122?OpenDocument>;

- de 29 de Julho de 2009, proferido no processo com o n.º 649/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Novembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32230.pdf>), págs. 1208 a 1212, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bcf031a80876991280257608002c9ad7?OpenDocument>;

- de 20 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 1237/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32210.pdf>), págs. 133 a 136, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ab7e1c249f3c3204802576ba0054c994?OpenDocument>).

Não se diga, pois, como o Recorrente (cfr. item 17 das alegações de recurso), que a tese sustentada na sentença vai ao arrepio da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Tanto assim não é que esta Secção do Contencioso Tributário, em Pleno, decidiu recentemente (Referimo-nos ao acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 460/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5e388449baed9e228025795300418206?OpenDocument>.) inexistir motivo para conhecer de recurso por oposição de acórdãos, com o fundamento de que o acórdão recorrido nesse processo – proferido por omissão de acórdãos, com o fundamento de que o acórdão recorrido nesse processo – proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul e que perfilhou a mesma orientação que a sentença recorrida – seguia a jurisprudência uniforme mais recente deste Supremo Tribunal (cfr. art. 152.º, n.º 3, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA) (Diz o n.º 3 do art. 152.º do CPTA: «O recurso não é admitido se a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo»), integrada pelos arestos referidos na nota de rodapé com o n.º (2), que aí foram invocados.

Assim sendo, e por economia de meios, vamos limitar-nos a reproduzir a fundamentação expandida num dos referidos acórdãos, o proferido em 29 de Julho de 2009:

«A questão a dilucidar, nos autos, é [...] a de saber se o pedido de revisão oficiosa, previsto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, é susceptível de suspender a execução (se obviamente acompanhado da constituição ou prestação de garantia idónea).

Aquela disposição legal prevê “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou”, seja por iniciativa do contribuinte - aí, “no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade” -, seja “por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Por sua vez, o seu artigo 52.º, n.º 1, preceitua que “a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda”.

E de modo semelhante dispõe o artigo 169.º do CPPT.

Ainda, nos termos do artigo 83.º, n.º 3, deste último compêndio legal, a suspensão da execução fiscal só pode ocorrer nos casos previstos na lei. Ora, logo literalmente, a revisão não tem guarida nos aludidos preceitos legais.

Todavia, a asserção não é definitiva, uma vez que outros meios processuais devem considerar-se ali abrangidos, como é, desde logo, o recurso hierárquico sequente do indeferimento de reclamação graciosa.

A questão passa, assim, pela dilucidação da natureza do pedido de revisão.

Ora, o previsto na 1.ª parte do n.º 1 daquele artigo 78.º consubstancia uma reclamação verdadeira e própria pois que tem o mesmo prazo, é dirigida ao próprio autor do acto e por ele decidida e, sobretudo, o mesmo fundamento - qualquer ilegalidade - cfr. os artigos 70.º, n.º 1, e 99.º do CPPT -, correspondendo, pois, ao respectivo conceito doutrinal consagrado no artigo 158.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do CPA.

“Assim, por força do preceituado no referido artigo 52.º, n.º 1, da LGT, que faz uma referência genérica a «reclamação», também este pedido de revisão terá efeito suspensivo, dentro do condicionalismo do n.º 1 deste artigo 169.º.

No entanto, o mesmo parece não se poder entender em relação aos outros casos de revisão do acto tributário, mesmo quando a denominada «revisão oficiosa» é pedida pelo sujeito passivo (o que é permitido, como se vê, pelo n.º 1 do artigo 49.º e pelo n.º 7 do artigo 78.º da LGT). Com efeito, não se está aqui perante reclamação, recurso, impugnação da liquidação ou oposição à execução fiscal e só nestas situações o artigo 52.º, n.º 1, da LGT, prevê a possibilidade de suspensão da execução. Por outro lado, a suspensão da execução fiscal só pode ocorrer nos “casos previstos na lei” (artigo 85.º, n.º 3, do CPPT). O artigo 49.º da LGT, ao referir o pedido de revisão do acto tributário entre os casos interruptivos da prescrição, mas ao não o incluir entre os casos de suspensão da prescrição derivada de paragem do processo de execução fiscal, corrobora esta conclusão, pois será a não existência de efeito de suspensão do processo de execução fiscal que justificará a não suspensão do prazo de prescrição”. Cfr. JORGE DE SOUSA, CPPT anotado e comentado, 2.º volume, 2007, p. 172, nota 3 b). [Hoje, com maior desenvolvimento, na 6.ª edição do Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, volume III, anotação 3 c) ao art. 169.º, págs. 210 a 214.)]

E, mais desenvolvidamente, o acórdão do STA de 15 de Abril de 2009, processo n.º 065/09.

Conclui -se, assim, que o pedido de revisão oficiosa efectuado ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, não tem efeito suspensivo da cobrança da prestação tributária, a que se refere o artigo 52.º, n.º 1, do mesmo diploma legal».

Subscrevemos integralmente esta fundamentação, salientando que também no caso sub judice o pedido de “revisão oficiosa” foi formulado para além do termo do prazo para deduzir reclamação graciosa (cfr. alíneas a) e e) dos factos provados e os arts. 70.º, n.º 1, e 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT).

Acresce ainda, como bem salientaram os Representantes do Ministério Público em 1.ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, que, relativamente à dívida proveniente de coima, que não constitui um acto tributário, nem sequer é permitido o pedido de revisão.

Finalmente, porque o Recorrente pretende que a sua tese encontra suporte num acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Fevereiro de 2008, proferido no processo com o n.º 999/07, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32210.pdf>), págs. 273 a 276, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e253bc6c289ebc802573fc0059c5f9?OpenDocument>), diremos que nele não foi abordada a questão de saber se pedido de revisão oficiosa fora apresentado para além do prazo de reclamação administrativa. Precisamente por isso, o Pleno desta Secção também já se pronunciou no sentido de que não existia oposição entre esse acórdão e o acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul e que perfilhou a tese que subscrevemos (Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal

Administrativo de 6 de Maio de 2009, proferido no processo com o n.º 17/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 25 de Setembro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32420.pdf>), págs. 81 a 85, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37717270c534c49f802575b70052ae91?OpenDocument>.

Por tudo isto, o recurso não merece provimento, como decidiremos a final (...)”.

Ora, também no caso dos autos a reclamante pretendia que a execução fiscal, (que agora, desde 17/09/2014, se encontra garantida por hipoteca), ficasse suspensa por motivo do pedido de revisão previsto ao abrigo do artigo 78º da LGT. No que não obteve êxito por ter sido considerado que a suspensão do processo de execução fiscal tem na lei tributária um regime próprio e específico, constante dos artigos 23.º n.º 3, 49.º n.º 3, 52.º n.º 1 da LGT e artigos 169º, 172º, 180.º n.º 1, 189.º n.º 6, 200.º n.º 1, 220º, 224.º n.º 2, 232. alínea c), 239.º n.º 1, 245.º n.º 1 e 262.º n.º 1 do CPPT, determinado pelo interesse público subjacente à cobrança dos tributos, tendo concluindo que o pedido de revisão em causa não podia considerar-se como reclamação, mas antes como revisão oficiosa porque deduzido fora do prazo consignado para os meios impugnatórios da legalidade da liquidação e que era insusceptível de determinar a suspensão da execução

Discorda a contribuinte ora recorrente por entender que sendo o pedido de revisão por si efectuado uma verdadeira reclamação e estando a execução garantida por hipoteca de veículo a sentença que confirmou a decisão do OEF que não concedeu tal suspensão por efeito da apresentação de pedido de revisão do acto tributário enferma de ilegalidade.

Nas, reitera-se no nosso modo de ver as normas dos artigos 23.º n.º 3, 49.º n.º 3, 52.º n.º 1 da LGT e artigos 169º, 172º, 180.º n.º 1, 189.º n.º 6, 200.º n.º 1, 220º, 224.º n.º 2, 232.º alínea c), 239.º n.º 1, 245.º n.º 1 e 262.º n.º 1 do CPPT, consagram um regime específico para a cobrança das dívidas tributárias face ao interesse público que lhes está subjacente.

E face ao interesse público que este processo executivo prossegue, a suspensão da execução fiscal é efectivamente excepcional só sendo admitida quando a lei o impõe e nas circunstâncias previamente definidas para tal.

E a sentença que assim o entendeu não enferma de vício algum pois que no que concerne ao acto tributário da liquidação há que ter em conta que o não exercício tempestivo dos meios impugnatórios determina que tal acto se consolide na ordem jurídica como caso resolvido pelo que a sua legalidade e perfeição ficam definitivamente assentes com os efeitos de caso julgado. E, daí que um pedido de revisão decorrido que seja o prazo de impugnabilidade do mesmo quer administrativa quer contenciosa não seja susceptível de suspender a execução o que se compreende se ponderarmos os interesses em confronto e as razões de segurança jurídica e de certeza que os actos administrativos devem assegurar.

Como se escreveu no recente ac. deste STA de 05/02/2015 tirado no rec. 1533/12, o pedido de revisão do acto tributário feito no prazo da reclamação graciosa deverá ser considerado como uma verdadeira reclamação, uma pretensão anulatória tempestiva, e, como tal, deverá também ser-lhe reconhecido o efeito de ser fundamento de suspensão da execução fiscal, nos termos do n.º 1 do art. 169.º, do CPPT pois que, o pedido de revisão com fundamento em ilegalidade dirigido ao autor do acto, no prazo de reclamação administrativa, corresponde, precisamente, ao conceito doutrinário de «reclamação», que veio a ser legislativamente consagrado no art. 158.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do CPA, pelo que o que seria difícil sustentar é que, apesar de caber no conceito de reclamação, aquele pedido de revisão no prazo de impugnação administrativa não fosse qualificável como «reclamação».

Mas a mesma argumentação não vale, porém, para os casos em que o pedido de revisão é apresentado fora do prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no art. 102.º, n.º 1, do CPPT.

Na verdade, pelo que se disse, nesse caso já se fazem sentir as razões de segurança jurídica que justificam o estabelecimento de preclusão de direitos de anulação de actos tributários e, por isso, os efeitos atribuídos ao pedido de revisão já não são os mesmos, como decorre da alínea c) do n.º 3 do art. 43.º da LGT, ao estabelecer que são devidos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária, e não juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido.

Interpretada à luz do atrás se referiu, a referência feita nesta alínea c) à revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, sem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido e até à emissão da nota de crédito, isto é, sem a «plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio» de que fala o art. 100.º da LGT, deverá restringir-se aos casos em que o pedido é apresentado após o termo do prazo de impugnação de actos anuláveis, pois só nessas situações não lhe deve ser reconhecido aquele direito. Mas, não sendo reconhecidos a este pedido de revisão do acto tributário os efeitos próprios de uma reclamação, ele não deverá como tal ser considerado, designadamente para efeitos do art. 169.º, n.º 1, do CPPT. Ou por outras palavras:

Se resulta dos arts. 43.º, n.º 1, e 100.º da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT que a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação a favor do sujeito passivo, à

imediate e plena reconstrução da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à da emissão da nota de crédito, nos casos em que da revisão do acto tributário não resultam esses efeitos deverá entender-se que não se está perante uma reclamação.

Há vários outros elementos interpretativos que apontam no sentido de o pedido de revisão não ser sempre equiparado a reclamação e dever ser efectuada uma distinção entre os casos em que o pedido é apresentado pelo contribuinte no prazo da reclamação e aqueles em que é efectuado posteriormente, isto é, os casos em que ele é um «pedido de revisão oficiosa» e não um pedido de revisão por iniciativa do contribuinte, na terminologia dos n.ºs 1 e 7 do art. 78.º da LGT.

a) Assim, o art. 49.º da LGT, no seu n.º 1, no que aqui interessa, atribui efeito interruptivo à «reclamação» e ao «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo», o que inculca, por um lado, que este «pedido de revisão oficiosa» não é uma reclamação; mas os outros pedidos de revisão do acto tributário, os que são pedido de revisão por iniciativa do contribuinte em sentido estrito, esses cabem no conceito de reclamação.

Na verdade, por um lado, se o pedido de revisão oficiosa (o pedido fora do prazo de impugnação), estivesse incluído no conceito de «reclamação» não se justificaria que fosse autonomizada a referência àquele.

Por outro lado, não se compreenderia que o pedido de revisão do acto tributário feito no prazo da reclamação (quando é pedido de revisão por iniciativa do contribuinte) não tivesse efeito interruptivo da prescrição e já o tivesse quando é feito fora desse prazo, quando é «pedido de revisão oficiosa». Por isso, não estando o pedido de revisão apresentado no prazo da reclamação abrangido na expressão «pedido de revisão oficiosa», é porque ele está incluído na referência feita nessa norma a «reclamação».

b) O art. 49.º, n.º 3, da LGT, na redacção inicial e na introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, atribui efeito de suspensão da prescrição à paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.

Não se atribui o mesmo efeito à hipotética paragem do processo de execução fiscal por motivo de pedido de revisão oficiosa da liquidação, embora este venha expressamente indicado no seu n.º 1. O facto de se tratar de normas do mesmo artigo, não deixa espaço para aventar, com razoabilidade, que o legislador que no n.º 1 se «lembrou» do pedido de revisão oficiosa se «esqueceu» de o referir também no n.º 3. Por outro lado, constata-se que na redacção do actual n.º 4 do art. 49.º (introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), que sucedeu àquele n.º 3, se aditou aos meios processuais indicados uma referência à oposição, continuando a omitir-se qualquer referência ao pedido de revisão oficiosa, que continua indicado no n.º 1, o que fulmina uma hipotética tese do «esquecimento»: outra vez?; mesmo quando o legislador está a acrescentar meios processuais com efeito suspensivo da prescrição?

Assim, a única explicação aceitável para a reiterada omissão de referência ao pedido de revisão oficiosa no inicial n.º 3 e actual n.º 4 do art. 49.º é a de que deliberadamente não se pretendeu atribuir efeito suspensivo da prescrição à pendência do pedido de revisão oficiosa. Como o efeito suspensivo da prescrição associado à pendência de todos os meios processuais indicados no n.º 3 inicial e n.º 4 actual só se verifica quando ocorrer «paragem do processo de execução fiscal» ou «suspensão da cobrança da dívida» a justificação para a não atribuição de efeito suspensivo à pendência do pedido de revisão oficiosa só pode estar no facto de ele nunca ser fundamento de suspensão da execução, pois não se poderia compreender que, se este pedido de revisão suspendesse a prescrição, impedindo a administração tributária de cobrar a dívida, não se lhe desse um tratamento idêntico aos dos outros meios processuais que têm esse efeito suspensivo.

c) Não é só o art. 169.º que não inclui o pedido de revisão oficiosa entre os meios procedimentos e processuais com potencialidade para suspensão da execução fiscal, pois o art. 52.º, n.º 1, da LGT, tanto na redacção inicial como na introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, também limita a suspensão do processo de execução fiscal aos casos de reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.

11 - Estes elementos interpretativos de cariz textual, são corroborados por uma boa justificação para distinguir entre a pendência do pedido de revisão oficiosa, apresentado depois do prazo de reclamação, e o pedido formulado nesse prazo ou qualquer dos outros meios processuais indicados nos arts. 52.º, n.º 1, da LGT e 169.º, n.º 1, do CPPT. É que, de facto, os outros meios impugnatórios têm de ser apresentados em prazo relativamente curto, em momento em que o processo de execução fiscal ainda não está instaurado ou o está há muito pouco tempo, e normalmente o efeito suspensivo com prestação de garantia é apresentado concomitantemente, pelo que os efeitos negativos que tem a suspensão do processo de execução fiscal são muito menores do que os que ocorreriam se o processo estivesse em fase muito avançada. Para retirar essa conclusão, basta ter presente que, se um pedido de revisão oficiosa fosse apresentado no segundo ou terceiro ano posterior à liquidação, por exemplo, poderia a execução fiscal estar já em fase de pendência de anúncios de venda ou de período de apresentação de propostas ou mesmo em fase posterior a venda, antes da sua entrega aos compradores, e a suspensão nesse momento seria mais onerosa não só para o exequente (os anúncios da venda perderiam a sua utilidade) como

para os potenciais compradores, que poderiam já ter efectuado despesas para conhecerem e avaliarem os bens em que pudessem estar interessados.

Em última análise, com a possibilidade de pedir a revisão oficiosa com efeito suspensivo da execução fiscal, colocar-se-ia ao dispor dos executados um meio de paralisarem a execução repetidamente em momentos em que tal paralisação era inconveniente para o interesse público, com previsível descrédito da eficácia das vendas efectuadas em execução fiscal e desmotivação de potenciais compradores, com os evidentes efeitos a nível da obtenção de melhores preços de venda que a concorrência entre os interessados pode propiciar. Assim, a solução legislativa de não atribuir efeito suspensivo da execução fiscal quando não é apresentada no prazo de impugnação administrativa é a mais acertada, que também por isso, se deve presumir ter sido adaptada (art. 9.º, n.º 3, do CC).”

De tudo o exposto, decorre que o pedido de revisão por iniciativa do contribuinte quando deduzido no prazo da reclamação administrativa ou dentro do prazo fixado para a reclamação graciosa e tenha como fundamento a ilegalidade determine, à semelhança dos restantes procedimentos a que alude o artigo 52 da LGT, a suspensão da execução, verificada que seja a prestação da garantia idónea ou a sua dispensa nos termos dos n.º 2 e 4 do mesmo artigo.

Mas já não tem tal virtualidade quando constitua revisão oficiosa ou tenha sido deduzido fora dos prazos impugnatórios que lei comina artigos 160 do CPA e 70 e 102 do CPPT.

Ora, como resulta do probatório e do processado nos autos e, é destacado pelo Sr. Procurador-Geral Adjunto neste STA, porque no caso em análise, aquando da apresentação do pedido de revisão do acto tributário, há muito que havia sido ultrapassado o prazo de reclamação/graciosa/administrativa, não pode tal pedido fundamentar pedido de suspensão do processo de execução fiscal. E, assim sendo a sentença que abordou a questão dos efeitos da apresentação de tal pedido (no caso dos autos) e decidiu que não havia lugar à suspensão da execução não merece censura.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Suspensão do processo de execução fiscal. Pedido de anulação da venda. Entrega das chaves do imóvel.

Sumário:

O pedido de anulação da venda não tem efeito suspensivo do processo executivo onde a mesma teve lugar.

Processo n.º 751/15-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida — Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria de 20 de Abril de 2015

Julgou improcedente a reclamação.

A....., veio interpor o presente recurso da sentença supra referida, proferida no processo n.º 130/15.4BELRA de Reclamação do Acto do Órgão da Execução Fiscal, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Na douta sentença recorrida foi entendido que a utilização incorreta da reclamação do ato do chefe tem como consequência a improcedência do pedido formulado na referida reclamação do ato do chefe.

2. Contudo, dispõe o n.º 4 do artigo 98º da LGT que o erro na forma do processo tem como consequência a convalidação no processo adequado.

3. A douda sentença recorrida violou o nº4 do artigo 98º da LGT.

Requeru que o presente seja julgado recurso procedente e em consequência revogada a decisão recorrida, ordenando-se a convolação da reclamação do ato do chefe em requerimento dirigido ao Ex.mº Chefe do Serviço de Finanças de Leiria -2.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da procedência do recurso.

O tribunal recorrido considerou provados os seguintes factos:

A. Em 02-09-2008, o Serviço de Finanças de Leiria-2 instaurou contra A..... o processo de execução fiscal n.º 3603200801078992 por dívida proveniente de IVA do ano de 2008, com a quantia exequenda de € 34.996,51. — (cfr. fls. 10 a 29 dos autos).

B. Em 02-04-2014, o Chefe do Serviço de Finanças de Leiria 2 determinou a venda na modalidade de leilão eletrónico do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artº 9653 da união das freguesias de Leiria, Pousos, Barreira e Cortes, pelo valor base de € 143.031,94, para o dia 18-06-2014, pelas 10 horas — (cfr. fls. 30 e 31 dos autos).

C. Com data de 30-06-2014, o Serviço de Finanças de Leiria 2 endereçou ao ora reclamante notificação de que foi concretizada a venda do imóvel identificado na alínea anterior pelo valor de € 190.543,00. — (cfr. fls. 67 e 68 dos autos).

D. Em 22-10-2014, o ora reclamante requereu ao Chefe do Serviço de Finanças a anulação da venda do imóvel identificado em B), invocando, em síntese, não ter sido notificado da venda por a notificação ter sido devolvida. — (cfr. doc. de fls. 84 e 84-V dos autos).

E. Em 07-11-2014, B....., S.A., na qualidade de adquirente do imóvel identificado em B) requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Leiria 2 que fosse notificado o executado, ora reclamante, para proceder à entrega do mesmo. - (cfr. fls. 86 e 87 dos autos).

F. Com data de 20-11-2014, o Chefe do Serviço de Finanças de Leiria 2 proferiu despacho a ordenar a notificação do executado para entregar a chave do imóvel ou deduzir oposição, no prazo de 20 dias (artº 859º do CPC - (cfr. fls. 94 dos autos).

G. Na mesma data o Chefe do Serviço de Finanças de Leiria 2 endereçou ao ora reclamante o ofício n.º 6120-3, através de correio registado, de notificação do despacho referido na alínea anterior. — (cfr. fls. 98 e 99 dos autos).

H. Em 09-12-2014 deu entrada no Serviço de Finanças de Leiria 2, a petição inicial da presente reclamação. — (cfr. fls. 105 do processo instrutor apenso e fls. 3 dos autos).

I. A reclamação referida em D) deu entrada neste TAF em 19-02-2015, à qual foi atribuída o n.º 320/15.0, encontrando-se pendente nesta data. — (facto do conhecimento do Tribunal resultante da consulta da plataforma SITAF).

O recorrente entende, como claramente expresso nas suas alegações de recurso, que a sentença recorrida entendeu que a utilização incorrecta da Reclamação do Acto do Órgão da Execução Fiscal tinha como consequência a improcedência do pedido formulado nessa reclamação.

Convém esclarecer que, pese embora a sentença recorrida haja analisado a verificação da excepção dilatória de erro na forma de processo invocada pelo recorrente, pronunciou-se pela improcedência dessa excepção e passou a conhecer do mérito da reclamação.

Tal como refere o Magistrado do Ministério Público a convolação requerida pelo recorrente em sede de recurso só poderia ter lugar caso houvesse erro na forma de processo, sendo certo que a decisão recorrida entendeu que não havia, considerando que o meio processual utilizado era adequado ao pedido e causa de pedir formulados.

Assim, a referida convolação sempre estaria votada ao insucesso.

Para além disso a sentença entendeu que o que tinha sido chamada a apreciar era a legalidade da decisão que ordenou ao recorrente a entrega das chaves de um imóvel que havia sido vendido em execução fiscal, e, face ao requerimento inicial não era possível ter entendido outra coisa, nem, nos parece que em momento algum o aqui recorrente pretendeu algo diverso de ver declarada a ilegalidade do despacho recorrido.

A sentença recorrida entendeu que o recorrente, sem apoio legal, pretendia que aquele despacho era ilegal por estar pendente um pedido formulado pelo recorrente de anulação da venda.

Esta é, pese embora as dificuldades de comunicação patentes nos autos a única divergência colocada pelo recorrente.

Como bem se entendeu na sentença recorrida o pedido de anulação da venda não tem efeito suspensivo do processo executivo onde a mesma teve lugar, e esta era verdadeiramente a pretensão do recorrente, pelo que o despacho que a indeferiu não enferma de qualquer ilegalidade.

Não se acompanha a sentença recorrida quando diz que o órgão de execução fiscal não tinha que conhecer da existência do pedido de anulação de venda uma vez que este foi perante ele formulado e, sempre dele tem conhecimento no processo executivo. O que não podia era retirar do pedido de anulação de venda a consequência que o recorrente quer aqui ver afirmada por duas razões: porque a anulação

de venda não determina a suspensão do processo executivo, e porque o pedido de anulação de venda só posteriormente foi apresentado.

Nada há pois a alterar quanto à decisão recorrida.

Deliberação

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

Custas pelo recorrente.

Processado e revisto com recurso a meios informáticos pela signatária - cfr. artigo 131/5 do CPC aplicável ex vi artigo 2.e) do CPPT.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Casimiro Gonçalves — Ascensão Lopes.

Acórdão de 25 Junho de 2015.

Assunto:

Direito de retenção. Embargos de terceiro. Reclamação de créditos.

Sumário:

- I — O promitente-comprador, quando haja existido a tradição da coisa tem direito de retenção sobre esta pelo crédito resultante do não cumprimento pelo não cumprimento do contrato-promessa que seja imputável ao promitente-vendedor — artigo 755.º, n.º 1, alínea f) do Código Civil.*
- II — O direito de retenção tem uma função de garantia, permitindo que o devedor possa reter a coisa, até lhe ser efectuado o pagamento da prestação que lhe é devida pela outra parte contratante.*
- III — A penhora não é incompatível com o conteúdo do direito de retenção que incida sobre o bem penhorado, por o direito de retenção ser um direito real de garantia, que visa assegurar a preferência atribuída ao crédito garantido, e não se tornar efectivo sem a venda forçada do bem onerado com essa garantia.*
- IV — Os embargos de terceiro não são o meio processual adequado, para a defesa do direito de retenção, devendo o seu titular reclamá-lo no processo executivo, para ser pago, com preferência, sobre os outros credores, mesmo o hipotecário.*

Processo n.º 765/14-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida — Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra de 18 de Janeiro de 2013

Indeferiu liminarmente os embargos de terceiro.

A....., Ld.^a, veio interpor o presente recurso da sentença supra referida, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Entende o Tribunal “a quo” não ser competente para decidir relativamente ao pedido de suspensão da execução e da venda do bem penhorado, sustentando que tal pedido deve ser dirigido ao órgão da execução fiscal, pois é a este que compete a prática dos actos do trâmite, nos termos dos artigos 103.º da LGT e 172.º do CPPT;

2. Em abono da verdade, são os próprios dispositivos legais citados que atribuem competência ao Tribunal;

3. Ora, o art.º 103.º da LGT assegura o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do n.º 1 – possuindo natureza judicial o processo de execução fiscal;

4. Mais, o art.º 172.º do CPPT atribui efeito suspensivo da execução às acções judiciais que tenham por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados.

5. Não se compreende assim o fundamento para que o Tribunal a quo não pudesse desde logo conhecer da pretensão de ver suspensas as diligências de venda em relação ao imóvel penhorado;

6. Sendo o Tribunal a quo mais que competente para decidir das questões que coloquem em crise um acto praticado no âmbito de um processo de execução fiscal, como é a venda do bem penhorado, que agora se coloca em crise.

7. POR OUTRO LADO, refere a sentença recorrida que o promitente-comprador, ainda que com a tradição da coisa prometida vender, em regra, não tem sobre ela uma posse em nome próprio;

8. Considerando incompatível com uma posse em nome próprio o facto de a embargante/recorrente já haver proposto acção contra a promitente vendedora destinada a ver-lhe reconhecido o direito a reaver o sinal em dobro;

9. Quer-nos parecer NADA MAIS ERRADO.

10. No mínimo, a embargante/recorrente, possuidora de um crédito e sabedora da existência do imóvel verá o mesmo como um meio de ser compensada pelo mesmo, tanto mais que é nesse mesmo imóvel que possui o seu estabelecimento comercial, constitui domicílio profissional, atende os seus clientes e fornecedores, no mesmo realizando todas as obras para melhor poder exercer a sua actividade.

11. Nunca poderá um direito de crédito colidir com um Direito de retenção, os mesmos não são mutuamente exclusivos mas, no caso concreto, complementares!

12. Assim se concluindo, sem margem para dúvidas que a posse da embargante/recorrente, possui, ainda hoje, quer o corpus quer o animus, constituindo posse em nome próprio e susceptível de tutela judicial da mesma.

13. Nem sendo mutuamente exclusivos o Direito de crédito ao sinal em dobro – que resulta do incumprimento do contracto por parte do promitente vendedor – e o Direito de retenção, resultando da posse efectiva do imóvel, nele exercendo a sua actividade e procedendo como se do verdadeiro proprietário se tratasse.

14. Tal sucede porque, tal imóvel, apesar de se encontrar registado a favor do recorrido, não lhe pertence.

15. De facto, a A..... celebrou com a sociedade B....., LDA., sociedade por quotas com sede na Rua....., n.º....., em....., NIPC....., por escrito, em 30.04.2003, um contrato promessa de compra e venda do imóvel supra descrito

16. O valor de tal venda era de 100.000,00 € (cem mil euros), tendo, a recorrente, pago a título de sinal e antecipação de pagamento o valor global de 50.000,00 €.

17. A partir dessa data, a A..... passou a utilizar aquele imóvel, possuindo o mesmo de forma ininterrupta.

18. Contudo, a sociedade B....., LDA. recusou-se, sistemática, a realizar a escritura de compra e venda.

19. Assim, a A..... é credora daquela sociedade, no valor do sinal em dobro.

20. Quanto ao imóvel penhorado nos presentes autos, assiste à A..... o DIREITO DE RETENÇÃO sobre o mesmo, isto porque;

21. Aquando da celebração do contrato promessa de compra e venda objecto dos presentes autos, a sociedade B....., LDA., entregou a chave da fracção à A..... que aí se instalou, passando a utilizar como seu o imóvel em causa, mantendo aí uma loja aberta ao público.

22. Nesta medida, em face ao supra exposto, houve a entrega das chaves do imóvel e a utilização, posse e fruição do imóvel por parte da A....., que se mantém desde então;

23. Pública e pacificamente;

24. Verificando-se os requisitos da traditio da coisa, nos termos dos art.ºs 410.º e ss. do CCivil, dado que lhe foram entregues as chaves do imóvel, mantendo-se com a posse do mesmo até à presente data;

25. Pelo que é o crédito da Recorrente privilegiado, beneficiando de direito de retenção sobre o imóvel objecto do contrato promessa de compra e venda, nos termos do art.º 754.º e ss. do CCivil, mormente nos termos da alínea f) do n.º 1 do supra citado artigo, o que desde já se invoca;

26. E que legitimou o requerimento de suspensão da venda.

27. Em suma, possui a Recorrente dois direitos distintos e não apreendidos pelo Tribunal “a quo”, um Direito de crédito pela restituição do sinal em dobro e um Direito de retenção sobre o referido imóvel;

28. Decorrente da posse efectiva e em nome próprio exercida pela recorrente no imóvel em causa;

29. Outra solução legal não que a suspensão do processo de execução e correspondente processo de venda do património do executado, de modo a evitar a ilegalidade que se seguirá.

30. Para tanto os embargos de terceiro apresentados alicerçaram-se nos termos do disposto no art.ºs 351.º do Código de Processo Civil aplicável por remissão do disposto no art.º 2.º, alínea e) do Código de Procedimento e Processo Tributário e art.º 172.º do citado Código de Procedimento e Processo Tributário e ainda;

31. do disposto no art.º 172.º do Código de Procedimento e Processo Tributário / DECRETO-LEI n.º 433/99, DE 26 DE OUTUBRO com a última alteração da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro onde se define que “Artigo 172º (Suspensão da execução em virtude de acção judicial sobre os bens penhorados) A acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados suspende a execução quanto a esses bens, sem prejuízo de continuar noutros bens. “. E,

32. requerida em função do que resulta supra exposto, a posse do bem penhorado e cuja venda se pretende ver sustada faz emergir a legitimidade de ora Recorrente.

33. Mantendo-se a recorrente, porque até à presente data não foi citada para reclamar créditos e as respectivas garantias/direito de retenção, na faculdade de exercer esse mesmo direito de retenção, agora e sempre, até ver o seu crédito pago, contra a vendedora, o adquirente, o Serviço de Finanças e o eventual proponente que pudesse vir a adquirir o imóvel em execução fiscal.

34. SUPLETIVAMENTE, SEM PRESCINDIR, caso não seja este o entendimento sufragado, sempre deverá ser ordenado, ao Serviço de Finanças, a notificação da recorrente para reclamar o seu crédito e o crédito ser reconhecido, com o respectivo direito de retenção

35. Para que todos os créditos garantidos pelo imóvel penhorado possam vir a ser graduados oportunamente tendo em vista o seu pagamento.

36. Termos em quem e nos melhores de DIREITO que V/ Ex.ªs Doutamente suprirão, deve a presente sentença, ora em crise, por outra que admita/defira os embargos de terceiro apresentados, declarando a sustação/suspensão da execução e, consequentemente, a venda do património do executado C..... relativamente ao imóvel penhorado no âmbito da execução n.º 0710201001034170 e decretar-se o levantamento da penhora que incide sobre tal imóvel.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

O tribunal recorrido não enunciou os factos considerou provados, sendo certo que da sua decisão decorre, em conjugação com os elementos documentais constantes dos autos, que teve em consideração os seguintes factos provados por documento:

1. - Foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 0710201001034170, contra C..... a quem a empresa D..... Lda, tinha vendido o imóvel objecto do contrato-promessa que esta celebrara com a embargante, onde o imóvel em causa - descrito na Conservatória do Registo Predial de Cantanhede sob o n.º 08261/270701-A e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 6637.º (anterior artigo 6170.º), da freguesia de....., correspondente à fracção imobiliária designada pela letra “....”, correspondente à loja sita no....., com um (1) lugar de estacionamento na cave e um terraço, ínsitas no prédio urbano constituído em propriedade horizontal sito na....., actualmente Rua, n.º....., freguesia e concelho de - foi penhorado.

2. - A ora recorrente deduziu os presentes embargos de terceiro contra a Fazenda Pública e o executado C....., com o objectivo último de ser pago do montante do sinal em dobro relativo ao contrato-promessa de compra e venda que havia celebrado com B..... Lda.

O recorrente, invocando:

1. haver celebrado com a sociedade B....., Lda., por escrito, em 30.04.2003, um contrato promessa de compra e venda do imóvel supra descrito, pelo valor de 100.000,00 € (cem mil euros), do qual diz ter pago a título de sinal e antecipação de pagamento o valor global de 50.000,00 €, imóvel que a partir dessa data, a A..... passou a utilizar, possuindo o mesmo de forma ininterrupta;

2. a sociedade da B....., Lda., se recusou, sistemática, a realizar a escritura de compra e venda;

3. que tal imóvel, apesar de se encontrar registado a favor a sociedade B....., Lda., não lhe pertence.

4. ter a recorrente intentado uma acção de declaração de insolvência daquela sociedade, onde requerida, além da declaração de insolvência, a verificação da existência do direito ao sinal em dobro, que corre termos sob o n.º 1174/11.0TBCNT, do 1.º Juízo do Tribunal Judicial de Cantanhede.

5. estar pendente a acção a verificação da existência do direito ao sinal em dobro, deduziu pedido de suspensão do processo de execução e da venda do imóvel invocando o seu direito de retenção sobre o imóvel penhorado.

Como se entendeu na decisão recorrida, o pedido de suspensão do processo executivo ou de suspensão da venda há-de ser formulado no processo de execução fiscal perante quem corre termos o processo executivo e, só do indeferimento desse pedido – decisão proferida pelo órgão de execução fiscal - poderá o recorrente, na sua invocada qualidade de terceiro, apresentar junto do Tribunal Tributário competente reclamação ao abrigo do disposto no artº 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nada nos referidos artigos 103.º da LGT e 172.º do Código de Procedimento e Processo Tributário se refere que possa contender com o supra referido.

As questões supra enunciadas têm que ser colocadas perante o órgão da execução fiscal, pois é a este que compete a prática dos actos de tramitação do processo executivo, e, quando a decisão seja lesiva dos interesses do recorrente pode este colocar a questão em sede contenciosa.

Sobre a questão suscitada pelo recorrente neste recurso e que pode ser apreciada, ou seja, sobre se o promitente-comprador pela tradição do bem imóvel detém mais que uma posse em nome do promitente-vendedor, tal como analisada quer na decisão recorrida quer no parecer do Magistrado do Ministério

Público, e, seguindo a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente no processo n.º 1117/09 de 10.02.2010, diremos que:

1- O promitente-comprador, uma vez obtida a tradição do bem apenas frui, em regra, um direito de gozo, autorizado pelo promitente-vendedor e mediante tolerância deste, daí resultando que, nessa perspectiva, seja um mero detentor precário (artigo 1253º n.º3 do Código Civil), posto que não age com animus possidendi, praticando apenas meros actos materiais dessa posse (corpus).

(...)

3- O direito de retenção, enquanto direito real de garantia, não é ofendido por penhora em processo executivo, sendo, pelo contrário, o caminho para a reclamação do crédito respectivo no desenvolvimento desse processo, garantindo a penhora todos os créditos exequendos, a graduar oportunamente tendo em vista o seu pagamento.

Pela celebração de um contrato-promessa de compra e venda de imóvel (ainda que acompanhada da tradição da coisa) o promitente-comprador fica investido na titularidade do direito a uma prestação de facto (a celebração do contrato prometido com o promitente-vendedor) pelo que, em regra, ele exerce sobre a coisa apenas um direito pessoal de gozo conferido pelo promitente -vendedor, que é insusceptível de posse.

Podendo verificar-se inversão do título de posse quando o promitente-comprador que com a tradição da coisa, exerce a posse em nome do promitente-vendedor, passe contra este a exercer a posse em nome próprio, praticando actos possessórios que constituam manifestações do elemento objectivo (corpus) e subjectivo (animus) da posse, o certo é que a inversão do título de posse não decorre da mera tradição do bem, ainda que esta seja uma das condições para que esta possa ter lugar.

O promitente-comprador, quando haja existido a tradição da coisa tem direito de retenção sobre esta pelo crédito resultante do não cumprimento pelo não cumprimento do contrato-promessa que seja imputável ao promitente-vendedor artº 755º, n.º 1, f) do Código Civil.

O direito de retenção tem uma função de garantia, permitindo que o devedor, ao mesmo tempo credor por uma relação creditória inerente à prestação que está obrigado a realizar, possa reter a coisa, até lhe ser efectuado o pagamento da prestação que lhe é devida pela outra parte contratante. Desempenha a função de incitar o devedor a cumprir a sua obrigação, ficando privado da posse do bem que lhe pertence enquanto não a satisfizer.

A penhora não é incompatível com o conteúdo do direito de retenção que incida sobre o bem penhorado. O direito de retenção é um direito real de garantia, que visa assegurar a preferência atribuída ao crédito garantido, no caso de venda forçada do bem onerado com esse direito, sendo o crédito garantido o resultante do incumprimento definitivo do contrato-promessa de compra e venda, nos termos dos art.ºs 754.º e 755.º, n.º 1, alínea f) do C. Civil, conferindo à recorrente o direito a ver satisfeito aquele seu crédito com a preferência própria do direito de retenção, conforme preceituado no art. 759.º do mesmo Código, direito esse a exercer no âmbito do concurso de credores a que haja lugar em relação ao produto da venda do bem onerado. Assim, aquele direito de retenção, não só não é incompatível com a penhora, nem com a venda, como a pressupõe porque o direito de retenção não se torna efectivo sem a venda forçada do bem onerado com essa garantia.

Os embargos de terceiro não são o meio processual adequado, para a defesa do direito de retenção, quando esteja em causa um processo executivo, que envolva a penhora e venda de um imóvel, que tenha sido prometido vender. O titular do direito deve reclamá-lo no processo executivo, para ser pago, com preferência, sobre os outros credores, mesmo o hipotecário.

A sentença que assim considerou, indeferindo liminarmente a petição inicial, procedeu a um adequado enquadramento legal da situação material controvertida, razão pela qual tem de ser confirmada.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Processado e revisto com recurso a meios informáticos pela signatária - cfr. artigo 131/5 do CPC aplicável ex vi artigo 2.e) do CPPT.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Processo n.º 1060/14-30.

Recorrente: IGSS, I. P. — Secção de Processo Executivo de Setúbal.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

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

Relatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Almada que julgou incompetente em razão do território o TAF de Almada para conhecer da presente oposição e competente o TAF de Sintra veio o recorrente IGFSS, IP dela interpor recurso para o TCA Sul o qual por despacho do Exmo. Relator de 30 de Junho de 2014 julgou o TCAS incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso declarando competente para tal a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

A As normas constantes das leis de Bases da segurança social bem como o DL 42/2001 de 09 Fevereiro são normas especiais aplicáveis às dívidas à segurança social e à execução fiscal dessas mesmas dívidas pelo que derrogam as normas constantes das leis gerais DESIGNADAMENTE AS CONSTANTES do CPPT e LGT

B O artigo 6º do DL 42/2001 de 09 Fevereiro estabelece que a hierarquia da legislação aplicável ao processo de execução das dívidas à segurança social e; o próprio DL 42/2001 e subsidiariamente a LGT e o CPPT.

C O artigo 5º do DL 42/2001 atribui especificamente competência territorial aos TT de 1ª instância da área onde corre a execução para decidir sobre a oposição incluindo quanto incidente sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária pelo que tratando-se de norma especial impõe que o tribunal competente para apreciação da oposição em reversão é o da área da morada do órgão de execução fiscal ou o da morada dos oponentes em reversão.

Deve por isso declarar-se competente para conhecer da oposição o TAF de Almada.

Não houve contra-alegações.

Dá-se aqui por reproduzido o teor do despacho de folhas 28 a 30.

De direito

A única questão a apreciar e decidir é a de qual o Tribunal Tributário de 1ª instância territorialmente competente para conhecer da oposição à execução fiscal deduzida pelo responsável subsidiário contra quem foi revertida a execução fiscal instaurada contra a devedora originária B..... Ldª.

A Mª juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada como decorre do despacho recorrido entendeu que essa competência era do Tribunal Tributário de Sintra por a área da residência do oponente A..... responsável subsidiário contra quem fora revertida a execução se situar em Queluz, dentro da área de jurisdição territorial do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra e assim julgou o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada incompetente em razão do território para conhecer de tal oposição e declarou territorialmente competente para dela conhecer o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

O IGFSS-IP Secção de Processo Executivo de Setúbal não concorda com tal decisão pois considera territorialmente competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada por tal resultar do disposto dos artigos 5º e 6º do DL 42/2001 de 09 de Fevereiro que atribuem especificamente ao Tribunal Tributário de 1ª Instância da área onde corre a execução fiscal a competência para conhecer da oposição e dos pressupostos da responsabilidade subsidiária.

Tendo a execução fiscal sido instaurada pelo recorrente contra a devedora originária que tinha a sua sede na área do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada é este que detém a competência territorial para conhecer da oposição.

Para fundamentar a sua decisão o Mº juiz a quo considerou que face à redacção dada ao artigo 151 n.º 1 do CPPT que a competência em razão do território dos Tribunais tributários de 1ª instância para conhecer da oposição não decorria como anteriormente da área onde correr a execução mas antes da área do domicílio ou sede do devedor.

Pelo que tendo o oponente a sua residência em Queluz o tribunal competente territorialmente era o de Sintra.

Entendemos não caber razão ao Mº juiz “a quo”.

A competência territorial dos Tribunais Tributários de 1ª instância para conhecer dos incidentes, embargos e oposição vem regulada efectivamente no artigo 151 do CPPT n.º 1 do CPPT na redacção dada pela Lei 64-B/2011 de 29 de Dezembro que passou a vigorar em 01 01 de 2012.

E se compararmos a redacção actual com a anterior à Lei 64-B/2011 constata-se que onde anteriormente se referia “a área onde correr a execução” como o espaço para determinar a competência territorial do Tribunal surge agora a expressão “área do domicílio ou sede do devedor”.

Mas tal disposição não pode deixar contudo de ser conjugada com as normas do artigo 5º do Dec. Lei 41/2001 de 09 Fevereiro e 12 do CPPT que atribuem a competência para conhecer da oposição ao Tribunal Tributário de 1ª instância onde deva instaurar-se a execução.

Resulta do exposto que a execução fiscal deve ser instaurada no órgão periférico local da sede do devedor passando então o Tribunal territorialmente competente a ser o da área de jurisdição da sede do devedor.

Mas como é sabido em direito fiscal - e as normas aplicáveis são de um código de processo tributário - o legislador e a doutrina distinguem entre devedor originário e responsável subsidiário.

E sendo certo que ambos podem ser chamados devedores, devedor e responsável são contudo em direito fiscal figuras distintas.

O responsável é a pessoa física ou jurídica ou mesmo entidade sem personalidade jurídica que por força da lei está adstrita ao pagamento das dívidas tributárias juntamente com os devedores principais sem que essa junção determine o afastamento destes ou a sua substituição por ocupação do seu lugar.

Tratando-se de responsabilidade por dívidas de outrem esta responsabilidade é por força da lei subsidiária e como decorre do preceituado no artigo 23/1 da LGT é efectivada por reversão do processo de execução, verificados que seja determinados pressupostos que a lei prevê.

O que caracteriza o responsável é que “se trata de um terceiro mas que diferentemente do substituto não retira o devedor originário da relação tributária nem ocupa o lugar dele, antes se junta ou acresce ao devedor originário, havendo assim dois devedores do tributo mas por motivos distintos e regime jurídico diferenciado” - cfr Juan Martin Queral in Curso de Derecho Financiero y Tributario pp 331.

A reversão que mais não é que a derivação da responsabilização da dívida ou chamamento do responsável é uma das formas da efectivação da responsabilidade subsidiária em sede de execução fiscal “ex. vi” do disposto no n.º 1 do artigo 23 da LGT.

Decorre do exposto que a reversão não determina a competência territorial do Tribunal Tributário. Para conhecer da eventual oposição outro tribunal não pode ser, como aliás o artigo 151 do CPPT estipula, senão o tribunal onde corre a execução contra o devedor, mas o devedor originário contra quem previamente foi instaurada a execução.

Interpretar o artigo 151 n.º 1 do CPPT no sentido que o fez a decisão recorrida que atenta apenas à letra da lei é não ter em consideração a unidade do sistema jurídico e o alcance ou sentido mais correcto pretendido pelo legislador como impõe o artigo 9 n.ºs 1 a 3 do Código Civil.

No caso dos autos foi o de fixar um critério que tivesse em conta a sede ou domicílio do devedor originário por ser ele o principal obrigado tributário e por necessariamente ser contra ele que tem de ser instaurada execução, sem a qual não há lugar a reversão.

Ora resulta dos autos que a sede do devedor originário se situa na Urbanização,,, 7520 em Sines, razão pela qual a execução foi instaurada no TAF de Almada.

Decisão:

Por todo o exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário em conceder provimento ao recurso e revogando a decisão recorrida julgar territorialmente competente o TAF de Almada para conhecer da oposição, onde deverão consequentemente prosseguir os autos.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Avaliação. Terreno para construção. Coeficiente de localização. Coeficiente de qualidade e conforto. Publicação.

Sumário:

- I — *O método de determinação do valor do valor patrimonial dos terrenos para construção adoptado pelo Código do IMI, e que consta do artigo 45.º, é muito semelhante ao dos edifícios construídos, partindo-se da avaliação edificações autorizadas ou previstas.*
- II — *Tal é o que resulta do n.º 2 do artigo 45.º do CIMI quando dispõe que o valor da área de implantação varia entre 15 % e 45 % do valor das edificações autorizadas ou previstas, já que esse valor só pode ser o que resulta da aplicação do sistema de avaliações ao projecto de construção.*
- III — *Destinando-se o terreno em causa à construção de uma moradia unifamiliar não pode deixar de se relevar na sua avaliação o coeficiente de qualidade e conforto (Cq).*

IV — Resulta do n.º 3 da Portaria n.º 1119/2009, de 30 de Setembro, publicada no *DIA-RIO DA REPÚBLICA* — 1.ª SERIE, n.º 190, de 30.09.2009, que o zonamento, os coeficientes de localização e as percentagens referidos nos n.ºs 1 e 2, bem como todos os outros elementos aprovados pelas Portarias n.ºs 982/2004, 1426/2004 e 1022/2006 são publicados no sítio *www.portaldasfinancas.gov.pt*, podendo ser consultados por qualquer interessado e em qualquer serviço de finanças.

V — Assim o facto dos zonamentos concretos e coeficientes de localização, constantes da proposta da CNAPU não terem sido publicados naquela ou noutra portaria não lhes retira eficácia, conquanto que tenham sido publicitados em local em que podem ser consultados, desta forma se garantindo o seu conhecimento aos interessados e público em geral.

Processo n.º 1083/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A....., melhor identificado nos autos, veio recorrer para Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 14-5-2012, que julgou improcedente a impugnação judicial por ele deduzida contra a fixação do valor patrimonial tributário, atribuído em segunda avaliação a um terreno para construção, no montante de € 161.450,00.

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

«1.ª — Vem o presente recurso interposto, pelo requerimento de fls. 38/39, da douda sentença de fls. 28/34 que julgou a presente impugnação judicial improcedente, por não provada, mantendo, o valor patrimonial tributário (VPT) impugnado.

2.ª — O prédio urbano do Recorrente, aqui em causa, é um terreno para construção.

3.ª — O VPT fixado, em 1.ª e 2.ª avaliações, foi de 161.450,00€.

4.ª — Esse VPT jamais foi aceite pelo seu proprietário que o impugnou por considerar ferido de ilegalidade o procedimento que levou à respectiva fixação.

5.ª — Não entendeu assim a douda sentença recorrida que considerou terem sido atendidos todos os critérios prescritos no CIMI e não enfermar de qualquer ilegalidade o acto de fixação do VPT.

6.ª — Daí o presente recurso.

7.ª — A questão a decidir neste recurso pode resumir-se nos seguintes termos:

— Na avaliação e fixação do VPT do terreno para construção aqui impugnadas, foram observadas as regras que, para o efeito, estão definidas no Código do IMI (CIMI), considerando essa avaliação como considerou, o coeficiente de qualidade e conforto e o coeficiente de localização na fixação do valor patrimonial tributário (VPT)?

8.ª — Contrariamente ao que foi dado por assente no probatório, a avaliação e a fixação do VPT deste terreno para construção seguiram as regras estabelecidas no CIMI para os prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, e não as regras especiais ali previstas para os terrenos para construção.

9.ª — Vê-se, com efeito, entre outros, dos documentos de fls. 9 e 10 que para a determinação do VPT deste terreno para construção foram tidos em consideração o coeficiente de qualidade e conforto [1,130] e o coeficiente de localização [1,56].

10.ª — Ora, a Comissão que procedeu à avaliação deste terreno para construção não dispunha legalmente de elementos que lhe permitissem considerar, como considerou, o coeficiente de qualidade e conforto [1,130] e o coeficiente de localização [1,56],

11.ª — além de que, nos terrenos para construção não há lugar a consideração do coeficiente de qualidade e conforto. [Cfr. cit. Ac. do STA, de 18-11-2009, dado no proc. n.º 765/09.]

12.ª — Quer o coeficiente de qualidade e conforto quer o coeficiente de localização são influenciados pelos zonamentos aprovados.

13.ª — Analisada a Portaria n.º 1119/09 que foi utilizada no caso dos autos, verifica-se que os diversos zonamentos com os concretos coeficientes de localização aplicáveis aos prédios neles localizados não estão publicados no Diário da República, o que a douda sentença recorrida devia ter reconhecido e valorado.

14.ª — Mesmo da consulta do sítio do Ministério das Finanças — que, sublinhe-se, não dispensa a publicação no Diário da República [art. 3.º/2-p) da Lei n.º 74/98] — não se fica a saber quais as características que terão permitido fundamentar a fixação do coeficiente de localização em 1,56, uma vez que em lugar algum se explica ali em que termos foram considerados, relativamente a este terreno para construção, as respectivas acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de

transportes públicos, localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário, aspectos que têm de poder ser concretamente considerados [art. 42.º/3 do CIMI nas suas alíneas a), b), c) e d)].

15.ª— *Isto é: o zonamento influenciador da fixação do coeficiente de localização não foi publicado no Diário da República; não goza de previsão legal; e não consta do sítio do Ministério das Finanças qualquer referência ao coeficiente de localização, pois que da consulta do sítio indicado no n.º 3.º da Portaria n.º 1119/09 constata-se que não se encontra disponível o zonamento aprovado pela CNAPU e respectiva fundamentação, mas apenas um simulador informático.*

16.ª— *Por fim, anota-se uma vez mais que a portaria utilizada na avaliação aqui impugnada terá sido insuficientemente publicada e apenas no sítio do Ministério das Finanças, o que é contrário à lei, dado que a sua publicação no Diário da República é obrigatória [art. 3.º/2—p) da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro],*

17.ª— *o que devia ter sido, e não foi, reconhecido na douta sentença recorrida, com todas as inerentes consequências, inclusivamente da ineficácia da respectiva portaria.*

18.ª— *Julgando como julgou, a douta sentença sob recurso, incorreu em erro de julgamento da matéria de facto; violou as regras especiais previstas no CIMI para a fixação do VPT dos terrenos para construção, designadamente no seu art. 45.º; violou a norma do art. 3.º/2-p) da Lei n.º 74/98; e não fez correcta interpretação das normas do art. 62.º/3 do CIMI e do n.º 1.º da Portaria n.º 1119/09.*

2 – A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

3 – O recurso foi interposto no TCA Norte, este por acórdão exarado a fls. 82 e segts dos autos, veio declarar-se incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso que tem por fundamento, exclusivamente matéria de direito e declarou competente para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

4 – Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer, com a seguinte fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

(...) «A nosso ver o recurso não merece provimento.

Nos termos do disposto no artigo 45.º/2 do CIMI o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

Assim sendo, destinando-se o prédio em causa à construção de uma moradia unifamiliar não poderia deixar de se relevar na sua avaliação o coeficiente de qualidade e conforto (Cq), ao contrário da tese sustentada pelo recorrente (neste sentido, acórdão do STA de 2010.02.10 – P.01191/09, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

O coeficiente de localização (CL) estatuído no artigo 42.º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministério das Finanças, sob proposta da CNAPU, na qual se têm em conta, nomeadamente, as características referidas no n.º 3 do mesmo artigo.

Por sua vez, o zonamento, ou seja, a determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes CL em cada Município e as percentagens a que se refere o artigo 45.º/2 do IMI, é, de igual modo, aprovado por Portaria do Ministério das Finanças sob proposta da CNAPU, nos termos do disposto nos artigos 60.º/1/b) e 62.º/a) e b) do CIMI.

Assim sendo, a fundamentação exigida para a aplicação desses valores apenas se circunscreve à identificação geográfica/física dos prédios no Município e freguesia respectivos, à especificação do CL e à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.

O facto dos zonamentos concretos, respectivos coeficientes e percentagens aplicáveis, constantes da proposta da CNPU, não terem sido publicados em Portaria não lhes retira eficácia, uma vez que a lei apenas estabelece a necessidade das propostas da CNAPU a esse respeito serem aprovadas por Portaria do Ministério das Finanças e se publicitou o local em que podem ser consultados, assim se garantindo o seu conhecimento aos interessados (Acórdão do STA, de 2011.05.25-P.0239/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt)

O zonamento e os coeficientes de localização foram aprovados pelas Portarias 982/2004, 1426/2004, 1022/2006, e 1119/2009 de 4 de Agosto, 25 de Novembro, 20 de Setembro e 30 de Setembro, respectivamente, e encontram-se publicados no sítio da Internet www.e-financas.gov.pt/www.portaldasfinancas.gov.pt, onde podem ser consultados por qualquer interessado, estando, ainda, disponíveis em qualquer SLF.

A sentença recorrida não merece, assim, censura.

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

5 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) Por força do aditamento e rectificação ao Alvará de Loteamento n.º Alv/464/06/DMU emitido pela Câmara Municipal do Porto, que incidiu sobre os prédios sítos à Rua e Avenida da freguesia, e inscritos na matriz predial urbana sob os artigos n.º 3298, 3290, 3291, 3294 e 3295 da mesma freguesia, foi sujeito a 1ª avaliação o prédio descrito matriz urbana da freguesia de, concelho do Porto, sob o artigo 3439, nos termos do artigo 45º do CIMI, ao qual foi atribuído

o valor patrimonial tributário de €161.450,00 (cf. fls. 10 a 13v do processo administrativo apenso aos autos, doravante apenas PA)

B) Não se conformando com aquele valor, o impugnante solicitou a realização da 2ª avaliação (cf. doc. de fls. 17 a 19 do PA)

C) Realizada a 2ª Avaliação, em 17/05/2010, o valor patrimonial tributário (VPT) do imóvel permaneceu no montante de €161,450,00 (cf. doc. de fls. 26 e 27 e 28 do PA).

D) Não se conformando com aquele valor, o impugnante deduziu em 16/08/2010 a presente impugnação (cf. doc. de fls. 2 dos autos)

7. Do objecto do recurso

Como se viu o recurso foi interposto no Tribunal Central Administrativo Norte, o qual, por acórdão constante de fls. 82 e segs., veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

E de facto, porque apenas está em causa a interpretação das regras jurídicas aplicáveis, não havendo controvérsia a este propósito, também aqui se entende, na perspectiva considerada pelo Tribunal Central Administrativo Norte, que o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT).

Há, assim que apreciar e decidir as questões objecto do recurso, que são as seguintes:

- saber se na avaliação e fixação do valor patrimonial do terreno para construção impugnadas foram observadas as regras que, para o efeito, estão definidas no Código do IMI (CIMI), considerando essa avaliação, como considerou, o coeficiente de qualidade e conforto e o coeficiente de localização na fixação do valor patrimonial tributário (VPT)

- saber se, ao considerar que avaliação e fixação do VPT do terreno para construção impugnados não padecem de qualquer ilegalidade, a sentença sob recurso incorreu em erro de direito, nomeadamente por violação da norma do art. 3º/2-p) da Lei n.º 74/98 e incorrecta interpretação das normas do art. 62º/3 do CIMI e do n.º 1 da Portaria n.º 1119/09.

A sentença recorrida julgou improcedente impugnação judicial interposta contra acto de fixação de valor patrimonial tributário (VPT), em sede de IMI, de terreno para construção, no entendimento de que, na determinação do VPT, é de ter conta o coeficiente de qualidade e conforto (Cq) e no que concerne ao coeficiente de localização (CI) eram, à data, publicados no sítio das finanças www.e-financas.gov.pt, actual portal das finanças — www.portaldasfinancas.gov.pt, pelo que não pode o recorrente alegar o seu desconhecimento.

Entendimento esse com que não se conforma o recorrente.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- Dos documentos de fls. 9 e 10 resulta que para a determinação do VPT deste terreno para construção foram tidos em consideração o coeficiente de qualidade e conforto [1,130] e o coeficiente de localização [1,56].

Ora, em seu entender, a Comissão que procedeu à avaliação deste terreno para construção não dispunha legalmente de elementos que lhe permitissem considerar, como considerou, o coeficiente de qualidade e conforto [1,130] e o coeficiente de localização [1,56], sendo que nos terrenos para construção não há lugar a consideração do coeficiente de qualidade e conforto.

Por sua vez e quanto ao coeficiente de localização, o zonamento influenciador da respectiva fixação não foi publicado no Diário da República, não goza de previsão legal e não consta do sítio do Ministério das Finanças qualquer referência ao coeficiente de localização, pois que da consulta do sítio indicado no n.º 3.º da Portaria n.º 1119/09 se constata que não se encontra disponível o zonamento aprovado pela CNAPU e respectiva fundamentação, mas apenas um simulador informático.

Por fim, sustenta que a portaria utilizada na avaliação aqui impugnada terá sido insuficientemente publicada e apenas no sítio do Ministério das Finanças, o que é contrário à lei, dado que a sua publicação no Diário da República é obrigatória [art. 3.º/2—p) da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro], o que não foi reconhecido na sentença recorrida.

A nosso ver carece de razão legal.

Vejam os.

7.1 Da determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

No caso em apreço está em causa a avaliação de um terreno para construção cujo regime consta do artº 45º do CIMI.

Dispunha este normativo, na redacção então em vigor (anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) o seguinte:

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º

O método de determinação do valor do valor patrimonial dos terrenos para construção adoptado pelo Código do IMI, e que consta do referido artigo 45.º, é muito semelhante ao dos edifícios construídos, mas partindo-se da avaliação edificações autorizadas ou previstas (n.º 2 do artº 45º).

Com efeito o valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor.

É essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o terreno passa a ser considerado como sendo para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor dos prédios a construir, maior é o valor do terreno para construção.

Pese embora no terreno ainda nada esteja construído, a mera constituição de um direito de nele se vir a construir faz aumentar imediatamente o seu valor.

Foi nesta perspectiva que o legislador do Código do IMI concebeu o modelo de avaliação de terrenos para construção ⁽¹⁾.

Daí que não proceda a argumentação do recorrente quando sustenta que nos terrenos para construção não há lugar a consideração do coeficiente de qualidade e conforto.

Como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto destinando-se o prédio em causa à construção de uma moradia unifamiliar não poderia deixar de se relevar na sua avaliação o coeficiente de qualidade e conforto (Cq).

Aliás tal é o que resulta do n.º 2 do artº 45 do CIMI quando dispõe que o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas, já que esse valor só pode ser o que resulta da aplicação do sistema de avaliações ao projecto de construção.

Assim para se determinar o valor dessa parte do terreno é necessário proceder-se à avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído.

Para tal utiliza-se o projecto de construção aprovado e na área não se considera, naturalmente a área do terreno livre nem a área do terreno excedente. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45%, como prevê o n.º 2 do artigo 45.º do Código do IMI, redução esta que se justifica pelo facto de o prédio não estar ainda construído ⁽²⁾.

No caso em apreço, conforme resulta do probatório (ala. A e C), com remissão para fls. 10 a 13 e 26 a 28 do PA), na 2ª. avaliação do imóvel foi ponderado que o prédio em causa consiste num terreno destinado à construção de uma moradia unifamiliar, cuja capacidade construtiva foi obtida através do alvará de loteamento (ALV/464/06/DMU) emitido pela Câmara Municipal do Porto, tendo sido aplicado o coeficiente majorativo CQ de 0,13, apenas aplicável em caso de moradias unifamiliares, mais se tendo reduzido o valor da área de implantação a uma percentagem de 35%, conforme estatui o citado artº.45, n.º.2, do C.I.M.I.

A avaliação, e a decisão recorrida que a sancionou, não padecem pois da ilegalidade que lhes é imputada, pelo que, face ao exposto, se julga improcedente este fundamento do recurso.

7.2 Da ineficácia por falta de publicação legal do zonamento e do coeficiente de localização e da alegada violação das normas do art. 3º/2-p) da Lei n.º 74/98 e do art. 62º/ 3 do CIMI e do n.º 1 da Portaria n.º 1119/09.

No que concerne ao coeficiente de localização alega o recorrente que o zonamento influenciador da respectiva fixação não foi publicado no Diário da República, não goza de previsão legal e que não consta do sítio do Ministério das Finanças qualquer referência ao coeficiente de localização, pois que da consulta do sítio indicado no n.º 3.º da Portaria n.º. 1119/09 se constata que não se encontra disponível o zonamento aprovado pela CNAPU e respectiva fundamentação, mas apenas um simulador informático. E sustenta que a portaria utilizada na avaliação impugnada terá sido insuficientemente publicada e apenas no sítio do Ministério das Finanças, o que é contrário à lei, dado que a sua publicação no Diário da República é obrigatória [art. 3.º/2—p) da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro], o que não foi reconhecido na sentença recorrida.

As questões nestes termos suscitadas, não são novas, antes se têm colocado por diversas vezes a este Supremo Tribunal que a elas tem dado resposta no sentido de que contendo a referida Portaria o acto de aprovação do zonamento e dos coeficientes de localização aplicáveis, mostra-se assim cumprida a exigência legal de que as propostas da CNAPU a este respeito sejam aprovados por Portaria do Ministro das Finanças - cf. neste sentido, entre outros, os Acórdãos de 07.03.2012, recurso 1100/11, de 10.04.2013, recurso 368/13, de 02.07.2011, recurso 239/11 e de 06.10.2010, recurso 510/10, todos in www.dgsi.pt.

Concordamos inteiramente com a doutrina expendida nestes arestos.

Com efeito, tendo essa portaria sido publicada no Diário da República - 1.ª SERIE, n.º 190, de 30.09.2009 - mostra-se observado o princípio da publicidade dos actos regulamentares do Governo constante do artigo 119.º da Constituição da República Portuguesa.

O que não impede, como ficou dito no já citado Acórdão 1100/11, a própria Portaria de estabelecer que os dados e valores que brotam desse acto de aprovação sejam publicitados em local distinto onde possam ser livremente consultados, garantido, assim, o seu conhecimento aos interessados e ao público em geral. Ou seja, que remeta a publicitação dos concretos dados e valores que dela resultam para o site das finanças para nele serem consultados por qualquer interessado e que obrigue à sua disponibilização em todos os serviços de finanças.

No caso resulta do n.º 3 da Portaria 1119/2009 de 30 de Setembro, publicada no DIÁRIO DA REPÚBLICA - 1.ª SERIE, n.º 190, de 30.09.2009, que o zonamento, os coeficientes de localização e as percentagens referidos nos n.os 1 e 2, bem como todos os outros elementos aprovados pelas Portarias n.os 982/2004, 1426/2004 e 1022/2006 são publicados no sítio www.portaldasfinancas.gov.pt, podendo ser consultados por qualquer interessado e em qualquer serviço de finanças.

Assim o facto dos zonamentos concretos e coeficientes de localização, constantes da proposta da CNAPU não terem sido publicados naquela ou noutra portaria não lhes retira eficácia, conquanto que tenham sido publicitados, como foram, em local em que podem ser consultados, desta forma se garantindo o seu conhecimento aos interessados e público em geral - cf. Acórdão desta Secção de 02.07.2011, recurso 239/11.

Por tudo o que vai exposto improcede também este fundamento do recurso.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* (Vencido. Daria provimento ao recurso, com a fundamentação constante do acórdão desta Secção do STA, de 18/11/2009, no proc. n.º 765/09) — *Francisco Rothes*.

(¹) Cf., neste sentido, José Maria Fernandes Pires, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, ed. Almedina, 2010, pP. 100/103.

(²) Neste sentido, José Maria Fernandes Pires, ob. citada, p. 102.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Impugnação. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — Haverá omissão de pronúncia, susceptível de demandar a nulidade de sentença [artigos 125.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 668.º, n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil, na redacção então em vigor] sempre que o tribunal não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras, nomeadamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

II — A violação dessa obrigação implica a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Processo n.º 1141/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A....., melhor identificado nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida, contra

a liquidação adicional n.º 2006/4001384834, referente ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de 2005, no montante de 6.484,37 €.

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

«1ª — A decisão recorrida ao ter-se alheado de questões que devia apreciar e não apreciou, enferma da nulidade prevista na alínea d), primeira parte, do n.º 1, do artigo 668º, do C.P.C., aqui aplicável, ex-vi artigo 1º do CPTA;

2ª — Com efeito, questões alegadas, como a exibição do recorrente perante a recorrida, do atestado juntamente com as entregas de declarações de rendimentos, do sentido da interpretação do n.º 1, do artº 7º do D.L. n.º 202/96, de 23 de Outubro, do cumprimento do preceituado no artº 128º, do CIRS, o alegado vício de nulidade, nos termos conjugados dos artigos 128º, do CIRS, e artº 133º, n.º 1, primeira parte, do CPA, ou sobre a invocação da informação vinculativa n.º 529/2009 — procº 132/2009, foram pura e simplesmente ignoradas;

3ª — Além disso, a sentença recorrida incorre em erro de julgamento, invocar a circular n.º 1/96, de 30 de Janeiro, pertinente com a hipovisão, que nada tem a ver com os presentes autos;

4ª — E estriba-se juridicamente em direito desfasado, porquanto os invocados artº 44º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, do CIRS, ou pura e simplesmente já se encontravam revogados à data dos factos (2005), como é o caso do artigo 25º, n.º 3 (revogado pelo n.º 3, do artigo 26º, da Lei n.º 32-B/2002, de 30.12), e do artº 80º, n.º 6, do mesmo diploma (revogado pelo n.º 13, do artigo 81º, da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12), ou nada têm a ver para caso, como é o artigo 44º, do EBF (dispunha à altura dos factos sobre o sistema de aquisição ou construção de prédios, através da “poupança-emigrante”);

5ª — Além disso, enunciando alguns acórdãos deste Tribunal, refere mesmo jurisprudência fixada, sem concretizar qual o acórdão que fixou a jurisprudência a que alude ou sequer o conteúdo daqueles;

6ª — Ora, jurisprudência recente e em sentido diferente tem vindo deste Supremo Tribunal, como sucedeu em 14-06-2012, no processo 0897/11, da 2ª Secção, em que foi relatora a Exma Juíza Consoelheira Isabel Marques da Silva;

7ª - Bem como do TCA Norte nos acórdãos de 12-10-2011 – processo 00258/10.7BEBRG, de 20-12-2011 - processo 01817/09.6BEBRG, de 30-11-2011 - processo 00010/10.OBEBRG, e de 15-02-2012 - processo 01301/08.5BEBRG, todos da 2ª Secção - Contencioso Tributário;

8ª - Mas a sentença recorrida padece ainda de erro de julgamento, por falta de fundamentação crítica, pois não faz qualquer análise crítica dos argumentos invocados pelo recorrente, de resto plasmados na petição, para determinar, criticamente, se a recorrida atuou no seio da legalidade;

9ª — Mas, também, não fez qualquer consideração acerca do artigo 7º, n.º 2, do D.L. n.º 202/96, pois é manifesto que este preceito impede a aplicação retroativa dos critérios fixados naquele Decreto-Lei aos processos de avaliação de incapacidade concluídos definitivamente ao abrigo da legislação anterior;

10ª - Se o legislador tivesse pretendido rever processos passados, tê-lo-ia dito expressamente ou, no mínimo, não teria incluído no texto do DL 202/96 a norma constante do n.º 2 do art. 7º;

11ª - O dever de colaboração e de boa fé na atuação previsto no art. 59º da Lei Geral Tributária e que se impõe tanto aos contribuintes como aos órgãos da administração tributária exige que a nova interpretação do DL 202/06 seja dada a conhecer primeiro aos contribuintes e só depois seja aplicada.

12ª - A recorrida sempre teve conhecimento de toda a situação do recorrente, incluindo o atestado de incapacidade de que era portador e em que condições tal documento foi emitido;

13ª - Por outro lado, não está cientificamente demonstrado que o recorrente viesse a obter em 2008 um atestado que comprovasse a sua situação de deficiência respeitante ao ano de... 2005;

14ª - Incorreu, pois, também neste capítulo, a sentença recorrida em erro de julgamento, por manifesta falta de fundamentação crítica que se lhe impunha, bem assim como violou os princípios da boa-fé e da confiança jurídica, insitos no artigo 59º, da LGT;

15ª — Assim, além de enfermar das invocadas nulidades, nos termos da primeira parte da alínea d), do n.º 1, do artº 668º, do C.P.C., ex-vi artº 1º, do CPTA, a sentença sindicada incorreu em manifesto erro de julgamento e violou, entre outras disposições, os artigos 7º, do D.L. n.º 202/96, 58º, 59º e 68º-A, da LGT, 16º, do EBF, e 2º e 13º, da CRP.»

2 — Não foram apresentadas contra alegações.

3 — O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer a fls. 115/116 com o seguinte conteúdo:

«1. A..... recorre da sentença que julgou improcedente a impugnação.

2. Emitindo parecer:

Está em causa a aplicação do Dec.-Lei n.º 202/96, de 23/10, nos termos em que foi recusada pelo Mm.º juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, quanto à exigência de novo atestado médico comprovativo de incapacidade para efeitos do I.R.S. do ano de 2005.

É sabido que após a publicação daquele diploma, se previu que a Administração Tributária pudesse exigir novo atestado médico que afirmasse a existência de uma incapacidade e respectivo grau.

No entanto, quanto a casos anteriores “este regime legal não é materialmente inconstitucional, à face do princípio da segurança jurídica”, conforme se decidiu no ac. do S.T.A. de 10-9-08, proferido no proc. 0474/05, ponto VII do respectivo sumário, acessível em www.dgsi.pt.

Com efeito, anteriormente recorria-se ao previsto na Tabela Nacional de Incapacidade aprovada pelo Dec-Lei n.º 341/93, de 30/9, na falta de legislação específica.

Afigura-se que tal entendimento não parece resultar prejudicado no caso em apreciação, em face da “informação vinculativa” constante sobre o art. 87.º do C.I.R.S. e datada de 30-12-2008 — proc. n.º 1365/08, a qual se encontra acessível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

Nesta se estabelecem procedimentos a adoptar face a uma nova tabela que foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/07, de 23/10, em termos de não ser exigível o dito atestado, a título excepcional, em 2008, mesmo relativamente a anos anteriores, por manifesta impossibilidade de os obter.

À dita informação que vincula directamente os serviços, nos termos do n.º 4 do art. 68.º da L.G.T., apenas são de reconhecer alguns direitos a terceiros, relacionadas com a boa fê e a sua não aplicação retroactiva — cfr. ainda n.ºs 5 e 6 do dito art. 68.º.

Assim, afigura-se não ser possível concluir, nos termos que se fez, sob pena de resultar uma situação injustificadamente discriminatória, por contrária aos princípios da igualdade e da justiça material.

Com efeito, “também por exigência do princípio da igualdade se impõe que aos factos tributários ocorridos no mesmo momento seja dado idêntico tratamento” e que “as mudanças de orientações genéricas da A. T. não impeçam a aplicação das anteriores orientações a todos os factos ocorridos no período de tempo em que elas estiveram em vigor” — assim, Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa em *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4 ed. p. 626.

E assim foi decidido pelo ac. do S.T.A. de 14-6-12, proferido no proc. n.º 0897/11, acessível em www.dgsi.pt.

3. Concluindo, quer parecer o recurso é de proceder, sendo de revogar a sentença proferida e julgar a impugnação procedente, anulando-se ainda a liquidação.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga fixou a seguinte matéria de facto:

A) O impugnante apresentou a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 2005;

B) Nessa declaração consignou que era portador de uma invalidez permanente de grau superior a 60%;

C) A referida incapacidade é sustentada num atestado médico de incapacidade emitido a 30.11.1995, por “Sub-Região de Saúde de Viana do Castelo”, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30 de Setembro;

D) A Administração Fiscal não considerou provada essa invalidez e procedeu à alteração dos elementos declarados através do despacho cujo teor consta de fls. 10 do Processo Administrativo apenso aos autos, que aqui se dá por reproduzido.

E) Em sequência desta posição assumida pela Direcção-geral de Contribuições e Impostos foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

6. Do objecto do recurso:

São as seguintes as questões objecto do presente recurso:

a) Saber se a sentença recorrida padece de nulidade por omissão de pronúncia nos termos da alínea d), n.º 1, do art.º 668º do C.P.C., que corresponde ao art.º 615 do novo C.P.C.

b) Saber se a sentença padece também de falta de fundamentação por não ter feito análise crítica dos argumentos invocados pelo recorrente;

c) Apurar se a decisão sindicada incorre ainda em erro de julgamento por, não ter feito qualquer consideração acerca do artigo 7º, n.º 2, do D.L. n.º 202/96 e por ter violado aquele normativo e ainda os artigos 7º, do D.L. n.º 202/96, 58º, 59º e 68º-A, da LGT, 16º, do EBF, e 2º e 13º, da CRP.

6.1 Da invocada nulidade por omissão de pronúncia.

De harmonia com o disposto nos arts. 660º n.º 2 e 668º n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil (¹) ocorre omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença ou acórdão, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

Como este Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo, haverá omissão de pronúncia sempre que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento – cf. neste sentido Acórdãos de 19.02.2014, recurso 126/14, de 09.04.2008, recurso 756/07, e de 23.04.2008, recurso 964/06, in www.dgsi.pt.

No caso vertente o recorrente imputa à sentença omissão de pronúncia sobre diversas questões por si alegadas, que identifica como sendo a exibição do recorrente, perante a recorrida, do atestado

juntamente com as entregas de declarações de rendimentos, a questão do sentido da interpretação do n.º 1, do artº 7º do D.L. n.º 202/96, de 23 de Outubro, a questão do cumprimento do preceituado no artº 128º, do CIRS, o alegado vício de nulidade, nos termos conjugados dos artigos 128º, do CIRS, e artº 133º, n.º 1, primeira parte, do CPA, e finalmente a questão da invocação da informação vinculativa da DSIRS n.º 529/2009 — procº 132/2009, temas que, no seu entender, foram pura e simplesmente ignorados pela decisão sindicada.

Vejamos, pois, o que sobre tal matéria se disse na decisão recorrida.

Considerou a sentença que em relação às liquidações dos anos de 1996 e seguintes, estando já em vigor em 31.12.1996, o Decreto Lei n.º 202/96, que entrou em vigor em 30.11.1996, a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo vinha entendendo que a Administração Tributária poderia exigir aos respectivos contribuintes a prova da incapacidade declarada, efectuada de acordo com os novos critérios legais, sob pena de, não sendo tal prova realizada, não haver lugar ao respectivo benefício.

Tendo em conta tal jurisprudência, nomeadamente nos Acórdãos de 9.5.2001, Recurso n.º 25.991, de 21.2.2001, Recurso n.º 25.810, de 27.11.02, Recurso n.º 26787, de 27.04.2001, recurso 25693 e de 06.03.2002, recurso 26011, para cuja fundamentação remeteu, a sentença recorrida, considerando que estava em causa uma liquidação adicional referente ao ano de 2005 e um atestado emitido em 30.11.1995, concluiu que a Administração Tributária teria de exigir o atestado médico emitido ao abrigo da citada circular, pois que à data da entrega da declaração de rendimentos e aos rendimentos de 2005, a lei consagra já novos critérios de avaliação.

Se é certo que se poderá entender que não ocorre omissão de pronúncia quanto às questões da interpretação do n.º 1, do artº 7º do D.L. n.º 202/96, de 23 de Outubro, a questão do cumprimento do preceituado no artº 128º (2), do CIRS, que estatui que a AF pode exigir aos sujeitos passivos a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações mencionados na respectiva declaração, porque o Tribunal a quo afinal tomou posição sobre as mesmas ao remeter para a fundamentação dos acima referidos Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente o Acórdão do Pleno de 27.11.2007, recurso 026787, onde tais questões foram tratadas, já o mesmo não se poderá dizer em relação à questão da invocação das informações vinculativas da DSIRS n.º 1365/2008 e 529/2009.

Com efeito nos arts. 22º a 28º da petição inicial o recorrente havia invocado o entendimento da Administração Tributária decorrente de informação vinculativa emitida no âmbito do processo n.º 1365/2008, da DSIRS com despacho concordante do Sr. Director Geral dos Impostos, em que se decidiu “- a título excepcional, aceitar atestados emitidos ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência, para comprovação das situações relativamente aos anos **de 2004 a 2007**».

E ainda a informação n.º 529/2009 em que a Administração Tributária, veiculou o entendimento de que tal aceitação excepcional dos atestados de incapacidade emitidos ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência, para comprovação das situações relativas aos anos de 2004 a 2007, no âmbito das notificações efectuadas aos sujeitos passivos no decurso de 2008 “*só deverá ser aplicado aos contribuintes que foram notificados pela primeira vez para fazerem comprovação da sua deficiência fiscalmente relevante numa data em que já não lhes foi possível obter um documento ao abrigo tais regras vigentes nos anos em causa*”, estando nessas condições “*todos os contribuintes que foram notificados após a entrada em vigor da nova TNI (21.01.2008) e eventualmente também, aqueles que o foram anteriormente (por exemplo no decurso de 2007) e que tendo oportunamente, solicitado a realização da Junta Médica, com o objectivo de obterem o novo atestado de incapacidade ao abrigo das normas do D.L n.º 202/96, de 23 e Outubro, esta só se veio a realizar após a entrada em vigor da nova TNI*”.

Com base em tais informações vinculativas o recorrente alegava que se deveria ter indagado junto da Administração de Saúde se, à data da notificação das liquidações corrigidas era possível obter o atestado em causa, invocando o princípio do inquisitório.

Mais alegava que a Administração de Saúde veio esclarecer, em caso análogo, que as Juntas Médicas requeridas no mês de Outubro, de 2007, foram realizadas entre nos meses de Junho e Setembro de 2008.

E concluía que, aplicando-se-lhe o n.º 3 da supra identificada 1365/2008, a Administração Tributária estava obrigada a aceitar o atestado de incapacidade do impugnante, emitido ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência.

Pedindo a declaração de ilegalidade dos actos tributários em causa na impugnação, respeitantes ao ano de 2005.

Ora sobre tal matéria a sentença recorrida nada disse ou ponderou, nem apresentou qualquer razão ou fundamento para se abster do conhecimento da mesma.

Por outro lado não se pode dizer que se trata de uma questão cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada às demais, nomeadamente pela remissão para a fundamentação dos Acórdãos deste

Supremo Tribunal Administrativo de 9.5.2001, Recurso n.º 25.991, de 21.2.2001, Recurso n.º 25.810, de 27.11.02, Recurso n.º 26787, de 27.04.2001, recurso 25693 e de 06.03.2002, recurso 26 011.

Com efeito a questão, neste termos suscitada, não é a de saber se a exigência de um novo atestado, em conformidade com as novas regras estabelecidas relativamente a cada ano fiscal a todos os contribuintes traduz uma aplicação retroactiva de um diploma ou violação de direitos adquiridos, matéria que foi objecto da citada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

No caso concreto, o que está em causa é saber se, tendo a Administração emitido informação vinculativa sobre «*Validade dos atestados de incapacidade emitidos em data anterior à da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro*», nos termos em que o fez, poderia desconsiderar tal atestado do contribuinte em causa, quando, o ano fiscal em causa era, precisamente, o ano de 2005, isto é, um dos anos em que, por força da referida informação vinculativa, a administração fiscal se auto-obrigava a considerar para efeitos daquele benefício, um atestado emitido nos termos da legislação entretanto revogada.

Sendo que, como já se decidiu em acórdão desta secção (Acórdão 897/11, de 14.06.2012) ⁽³⁾ - tendo-se a Administração Tributária auto-vinculado perante os contribuintes, mediante a informação vinculativa a excepcionalmente aceitar como meio de prova da deficiência fiscalmente relevante para efeitos de IRS dos anos de 2004 a 2007 os atestados de incapacidade emitidos ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência, não poderá, sob pena de violação dos princípios de igualdade e justiça material cuja observância constitucional lhe está imposta, deixar de aceitar essa prova como bastante para todos os demais, independentemente da data em que foram notificados para apresentar tal documento comprovativo.

Parece, pois, claro que, não obstante o recorrente ter suscitado a questão das consequências das informações vinculativas emitidas no âmbito dos processos n.º 1365/2008 e 529/2009 da DSIRS, alegando que a Administração Tributária estava obrigada a aceitar o atestado de incapacidade do impugnante, emitido ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência, o tribunal a quo, pura e simplesmente não tomou posição sobre tal questão, que manifestamente não estava prejudicada pelo conhecimento das demais suscitadas, e, nomeadamente, não decidiu explicitamente que dela não podia tomar conhecimento.

A sentença recorrida enferma, pois, de nulidade, por omissão de pronúncia, nos termos do estatuído no artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil (redacção então em vigor), pelo que o recurso merece provimento.

Na qualidade de tribunal de revista, com poder de cognição restringido a matéria de direito, o STA está impedido do conhecimento do mérito da impugnação judicial, em substituição do tribunal recorrido, na sequência da declaração de nulidade da decisão recorrida (arts. 665º n.º 1 e 679º CPC).

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e anular a sentença recorrida, ordenando a baixa dos autos à 1.ª instância para que proceda à sua reforma, nos termos do estatuído no artigo 684.º n.º 2 do Código de Processo Civil.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

⁽¹⁾ Revogado

⁽²⁾ Que corresponde ao artº 119º em anterior redacção.

⁽³⁾ E também noutros arestos do Tribunal Central Administrativo Norte ali citados.

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Audiência dos Interessados. Princípio do Aproveitamento do acto. Acto de Segundo Grau.

Sumário:

- I — Destinando-se a audiência dos interessados a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para um cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audiência constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão, a menos que seja inequívoco que esta só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto e que, por isso, se impunha aproveitá-la pela aplicação do princípio geral do aproveitamento do acto administrativo.*
- II — A possibilidade de aplicação do princípio do aproveitamento do acto exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso, com vista a aferir se se está ou não perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela participação da requerente.*
- III — Para a formulação do juízo de prognose póstuma, no âmbito de aplicação do princípio do aproveitamento do acto tributário, é irrelevante a procedência ou improcedência dos vícios invocados na impugnação judicial.*
- IV — O facto de a matéria tributável que serviu de base à liquidação se dever considerar já estabilizada e fixada em procedimento autónomo de avaliação no qual o contribuinte teve oportunidade de participar, não significa, sem mais, que seja dispensável a notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação pois o direito de audiência não tem como única finalidade a possibilidade de participar na fixação da matéria colectável, antes podendo essa participação (que o direito de audiência visa assegurar) assumir muitos outros domínios da formação da decisão final.*
- V — Tendo o contribuinte interposto reclamação graciosa da liquidação adicional e neste meio de reacção administrativa tido a oportunidade de se pronunciar sobre a liquidação adicional e sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar, devemos considerar que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação.*

Processo n.º 1391/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 18/14.6BEAVR

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (a seguir Recorrente) vem recorrer para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A..... (a seguir Recorrido ou Impugnante) na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, anulou, com fundamento em preterição do direito de audiência prévia, a liquidação adicional de Imposto de Selo (IS) efectuada relativamente aos imóveis que lhe foram adjudicados em excesso sobre a quota na escritura de partilhas por óbito de sua mãe.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, com conclusões do seguinte teor:

«I – O objecto do recurso

I. Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença proferida nos autos em epígrafe, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... contra a liquidação adicional de Imposto do Selo, datada de 14-05-2013, pretendendo a Fazenda Pública a sua revogação e substituição por decisão que considere tal impugnação totalmente improcedente.

II. O douto Tribunal a quo entendeu anular a liquidação com fundamento em vício de preterição de formalidade legal, por não ter sido o impugnante notificado para exercer o direito de audiência previamente à liquidação de ISelo.

III. Assim, as questões decidendas a submeter ao julgamento do Tribunal ad quem consistem em saber se, na situação sub judice:

a) a preterição da audiência prévia se pode converter em formalidade não essencial e, em caso negativo,

b) se deveria ter sido aplicado o “princípio do aproveitamento do acto administrativo”.

II – O entendimento do douto Tribunal a quo

IV. A liquidação adicional ficou a dever-se ao facto de, por força da avaliação desencadeada em sede de IMI após a celebração da escritura de partilha, ter sido achada uma matéria colectável superior à inicial.

V. Face a esta factualidade, entendeu o douto Tribunal a quo que a AT deveria, previamente à referida liquidação de ISelo, ter notificado o impugnante para o exercício do direito de audição.

III – Da degradação em formalidade não essencial

VI. Conquanto o direito de audição constitua uma importantíssima garantia de defesa dos administrados, não deixa de ser um direito instrumental podendo, em certos casos, ser dispensado.

VII. Desde logo, importa abordar a questão sob o prisma da relevância limitada dos vícios de forma, i.e., saber se, numa situação concreta como a dos presentes autos, a prática daquele acto (o exercício do direito de audição) reveste ou não um carácter de essencialidade.

VIII. Entende a recorrente que a falta de notificação do impugnante para a audiência prévia constitui uma formalidade que se degradou em não essencial, porquanto

IX. Não deverá ser ordenada a anulação do acto quando “se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final”.

X. É que a liquidação adicional de ISelo impugnada resultou da avaliação aos prédios transmitidos na partilha outorgada pelo impugnante, pelo que

XI. Se tratou de uma liquidação que decorre expressa e inequivocamente da lei (artigo 9.º n.º 4 do CISelo, artigos 12.º n.º 4 regra 11.ª e 14.º do CIMT, artigo 15.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro).

XII. Destarte, tendo o VPT, que serviu de base à liquidação, sido alterado em função da avaliação que os prédios sofreram (nos termos do artigo 14.º do CIMT e do n.º 1 do artigo 15.º), não restaria outra possibilidade à AT que não promover a impugnada liquidação adicional, nos termos do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IMT.

XIII. Logo, trata-se de um caso em que, por um lado, a AT se encontrava obrigada, por força da lei, a efectuar aquela liquidação e, por outro, atendendo a que em momento algum o recorrido manifestou qualquer discordância quanto ao quantum da liquidação ou aos seus fundamentos, a sua participação no procedimento decisório redundaria num acto totalmente inútil.

XIV. Por conseguinte, cremos que o acto consubstanciado na liquidação não deveria ter sido considerado inválido e anulado por preterição de formalidade legal.

XV. Porém, mesmo que assim se não entendesse, sempre haveria lugar à aplicação

IV - Do princípio do aproveitamento do acto administrativo

XVI. Com efeito, se atendermos à conexão entre o vício procedimental e o resultado, não faz qualquer sentido anular o acto, visto que, por força da vinculação a que a AT se encontra adstrita neste particular, o novo acto a ser praticado não poderia divergir do anterior (acórdão do STA, de 31.01.2012, processo n.º 017/12).

XVII. Deste modo, “se o tribunal não tiver dúvidas que a decisão tomada pela Administração corresponde à solução imposta pela lei, então, em aplicação dos princípios da eficiência e da «economia de actos públicos», tem o dever de não o anular”.

XVIII. Logo, concluindo-se que, in casu, a reinstrução do procedimento para efeito de audição da recorrida não vai ditar um acto de conteúdo diferente do impugnado ou que, mesmo com conteúdo idêntico, possa haver qualquer vantagem resultante da anulação do acto, tem aqui plena aplicabilidade o invocado princípio do aproveitamento do acto administrativo, o qual conduzirá a que a liquidação ora impugnada seja mantida na ordem jurídica.

V - Da caducidade do direito à liquidação

XIX. Embora a impugnante tenha invocado a caducidade do direito à liquidação, tratou-se de um vício cujo conhecimento ficou prejudicado em virtude de o douto Tribunal a quo ter anulado a liquidação pela aludida preterição de formalidade legal.

XX. No entanto, atendendo à possibilidade de o douto Tribunal ad quem fazer uso do preceituado no n.º 2 do artigo 665.º do CP Civil, sempre se dirá que,

XXI. Constituído-se a obrigação tributária no momento da assinatura do contrato (escritura de partilhas, em 27/02/2007), alega o impugnante que a liquidação adicional ocorreu mais de quatro anos depois da transmissão, verificando-se a caducidade do direito de liquidar tal imposto.

XXII. Porém, a liquidação adicional de imposto poderá realizar-se até decorridos 4 anos contados da liquidação a corrigir, ou seja,

XXIII. O prazo de caducidade de 4 anos conta-se, não desde a data da transmissão (27/02/2007), mas desde a data da liquidação a corrigir (25/06/2009).

XXIV. Logo, tendo a liquidação agora impugnada sido emitida em 14/05/2013 e notificada ao impugnante em 17/05/2013, foi integralmente respeitado o prazo de caducidade de 4 anos previsto na lei.

XXV. Deste modo, em face do exposto, incorreu o douto Tribunal a quo em erro de julgamento da matéria de direito, tendo sido violado o disposto no artigo 60.º da LGT, bem como o artigo 135.º do CPA, devendo tais normas ser aplicadas e interpretadas no sentido de que a falta de notificação para o direito de audição pode degradar-se em formalidade não essencial ou, ainda que assim não seja, tal não impede a aplicação do princípio do aproveitamento do acto administrativo.

Nestes termos e nos melhores de direito, deve o presente recurso ser considerado procedente, revogando-se a dita decisão por erro de julgamento de direito e substituindo-a por outra que considere a impugnação totalmente improcedente, assim se fazendo JUSTIÇA».

1.3 O Impugnante não contra-alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação: «Mantém-se a posição assumida a fls. 41, em face de pese embora não ter sido dada oportunidade à audição antes da liquidação, não resultar qualquer elemento no sentido de não ser de aproveitar o acto».

A fls. 41, a Procuradora da República junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro pronunciou-se pela improcedência da impugnação judicial nos seguintes termos: «O Ministério Público concorda, na íntegra, com a posição assumida pela AT, na contestação de fls. 27-33 dos autos, a cujos fundamentos aderimos, pelo que nos dispensamos de os enumerar, dando-os por integralmente reproduzidos, para todos os efeitos legais».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro decidiu correctamente ao anular a liquidação com fundamento em violação do direito de audiência prévia à liquidação ou se, como sustenta a Recorrente, deveria fazer-se funcionar o princípio do aproveitamento do acto, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se estão verificados os pressupostos para o funcionamento desse princípio.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«1- Por carta datada de 15.05.2013 foi o impugnante notificado para proceder ao pagamento do imposto de selo ora em discussão nos termos constantes de fls. 6 do PA e que aqui se dá por reproduzida, cujos extractos a seguir se transcrevem: “(...) Fica V. Exa. por este meio notificado, (...) para, (...) efectuar o pagamento da quantia de € 12.212,46, sendo € 10.115,82 de IMT e de € 2.096,64 de IMPOSTO DE SELO, liquidada com base na escritura de partilhas, correspondente ao excesso de imóveis sobre a quota parte do adquirente, devido nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do já citado diploma legal. Partilha por óbito de B..... (...)”.

2- Dá-se aqui por reproduzida a escritura de partilha celebrada em 27.02.2007 e constante do PA de fls. 8 a 13.

3- Dá-se aqui por reproduzida a demonstração da liquidação do imposto de selo ora impugnada e constante do PA a fls. 16.

4- Contra a liquidação identificada em 1), o impugnante apresentou reclamação graciosa nos termos constantes de fls. 2 a 5 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

5- A reclamação graciosa referida em 4) foi indeferida por despacho proferido em 13.12.2013, cfr. fls. 18 a 23 do PA e que aqui se dão por reproduzidas».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, com fundamento em preterição do direito de audiência prévia, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... na sequência do indeferimento da reclamação graciosa que deduziu contra a liquidação adicional de IS que lhe foi efectuada relativamente aos prédios que lhe foram adjudicados em excesso sobre a sua quota na escritura de partilhas por óbito de sua mãe.

Como se retira da escritura de partilhas e da demonstração da liquidação, este acto tributário teve origem na alteração da matéria tributável operada na sequência do procedimento de avaliação dos referidos imóveis [avaliação efectuada ao abrigo do disposto no art. 15.º, n.ºs 1 e 2 ⁽¹⁾, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, diploma que aprovou o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)], da qual resultou um valor patrimonial tributário (VPT) superior ao declarado na escritura, e foi efectuada ao abrigo do disposto no art. 9.º, n.º 4 ⁽²⁾, do Código do IS (CIS), e dos arts. 12.º, n.º 4, regra 11.ª ⁽³⁾, e 14.º, n.º 1 ⁽⁴⁾, e 31.º, n.º 2, do CIMT ⁽⁵⁾.

A sentença, após tecer diversos considerandos em torno do direito de audiência prévia, concluiu que no caso sub judice – de liquidação adicional de IS – o art. 60.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), impunha que o ora Recorrido fosse notificado para o exercício daquele direito, não ocorrendo circunstância alguma daquelas que n.º 2 do mesmo artigo considera susceptíveis de determinar a dispensa da

audiência. Assim, porque a AT não lhe concedeu a possibilidade de exercício daquele direito, considerou verificar-se a preterição de uma formalidade essencial, a determinar a anulação da liquidação.

A Fazenda Pública discorda da sentença; não porque não aceite que foi preterido o direito de audiência prévia, mas porque entende que, no caso, se verificam os pressupostos para que a omissão da formalidade se degrade em não essencial, fazendo-se funcionar o princípio do aproveitamento do acto que, note-se, a sentença recorrida não ponderou. Considera, assim, que, não havendo dúvida de que a actuação da AT ao proceder à liquidação adicional impugnada corresponde à solução imposta por lei e de que o novo acto a praticar (na sequência da anulação decretada) não poderia divergir do que foi anulado, deveria fazer-se funcionar aquele princípio, com a consequente manutenção na ordem jurídica do acto impugnado.

Assim, a questão que se coloca é apenas a de saber se, como alega a Recorrente, não devem reconhecer-se à reconhecida omissão de pronúncia efeitos invalidantes da liquidação adicional impugnada por estarem verificados os pressupostos do funcionamento do princípio do aproveitamento do acto.

2.2.2 DO PRINCÍPIO DO APROVEITAMENTO DO ACTO E RESPECTIVA APLICABILIDADE AO CASO *SUB JUDICE*

A doutrina e a jurisprudência têm vindo a acolher o princípio do aproveitamento do acto – princípio que não tem suporte directo em disposição legal alguma, mas que assenta no entendimento de que não se justifica a anulação de um acto administrativo que foi praticado no exercício de poderes vinculados e está de acordo com os pressupostos fixados na lei –, nos termos do qual se admite que a falta de audiência dos interessados, quando obrigatória, possa não conduzir à anulação do acto final do procedimento (in casu a liquidação adicional de IS), anulação que é a sua consequência, de acordo com o previsto no n.º 1 do art. 163.º do Código do Procedimento Administrativo⁽⁶⁾. Essa omissão nem sempre conduzirá à anulação, «*designadamente não a justificando nos casos em que se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final, ou acabou por ter oportunidade de pronunciar-se, em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau*»⁽⁷⁾.

«*Com efeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem formado uma sólida orientação no sentido de que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do acto a que respeitam, e que as formalidades procedimentais essenciais se podem degradar em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las. Consequentemente, e tendo em conta que a audiência prévia dos interessados não é um mero rito procedimental, a formalidade em causa (essencial) só se podia degradar em não essencial (não invalidante da decisão) se essa audiência não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, e se se impusesse, por isso, o aproveitamento do acto – *utile per inutile non viciatur*. O que exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso*»⁽⁸⁾.

Como também ficou dito no acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Fevereiro de 2007, proferido no processo n.º 1071/06⁽⁹⁾, «[à] luz de tal princípio [do aproveitamento do acto], *deverá entender-se que não se justifica a anulação, apesar da preterição do direito de audição, nos casos em que se apure no processo contencioso que, se a audiência tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre as quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar. Mas, apenas nessas situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto pode ser efectuada aplicação daquele princípio*».

Vejamos:

No caso sub judice o acto impugnado é uma liquidação adicional de IS em que a AT se limita a aplicar a taxa correspondente à matéria colectável apurada na sequência da avaliação dos prédios que foram objecto da escritura de partilha, avaliação em que o ora Recorrido teve oportunidade de participar, motivo por que a matéria colectável se há-de ter como estabilizada. Na verdade, a mesma foi fixada em procedimento autónomo para fixação do VPT dos imóveis, não havendo notícia de que aí não tenha sido respeitado o direito de audiência, e a fixação desse valor fica sujeita a impugnação judicial autónoma [cfr. art. 134.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT⁽¹⁰⁾ e art. 86.º, n.º 1, da LGT⁽¹¹⁾].

É certo, pois, que o Recorrido não poderia, em sede de audiência prévia à liquidação, questionar a matéria tributável ou, como diz a Recorrente, o quantum da liquidação. Mas não é por isso que, sem mais, poderemos ser levados à conclusão de que in casu é de aplicar o princípio do aproveitamento do acto.

Se é certo que «*este princípio apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, o que conduz, na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa*

a fixação de matéria de facto relevante para a decisão» (12), isso não significa necessariamente que, nessas situações, a audiência prévia não tenha utilidade alguma.

Como afirmou já este Supremo Tribunal Administrativo, «o direito de audiência não tem como única finalidade a possibilidade de participar na fixação da matéria colectável, antes podendo essa participação (que o direito de audiência visa assegurar) assumir muitos outros domínios da formação da decisão final» (13).

A pedra-de-toque para a aplicação do referido princípio deve ser, isso sim, a insusceptibilidade de a participação do interessado influenciar a decisão final, seja no seu sentido seja nos seus fundamentos.

Na verdade, enquanto manifestação do direito de participação, constitucionalmente consagrado (14), a audiência prévia destina-se a assegurar esse direito, que deve poder exercer-se não só sobre a quantificação da matéria tributável, mas também sobre todas as outras questões de facto e de direito susceptíveis de influir na decisão do procedimento.

Note-se ainda que nem sequer pode argumentar-se a favor do aproveitamento do acto com a natureza dos vícios invocados em sede de impugnação judicial ou sequer com a sorte que tal invocação venha a merecer. Como também já disse este Supremo Tribunal Administrativo, «[n]ão será pelos fundamentos invocados em sede de impugnação contenciosa do acto que se poderá aferir da relevância ou não do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, mas antes pela sua susceptibilidade de influir sobre o conteúdo decisório do acto, motivo por que aquele direito não poderá deixar de ser assegurado sempre que não seja de afastar a possibilidade de a decisão do procedimento tributário ser influenciada pela intervenção do interessado» e, se é certo que a aplicação do princípio do aproveitamento do acto implica necessariamente um juízo a posteriori, «este deve ser um juízo de prognose póstuma, pelo que não pode nem deve ser influenciado pela improcedência dos demais vícios (para além da preterição do direito de audiência) invocados no processo em que o acto foi impugnado, sob pena de esvaziamento do direito de participação e de impossibilidade prática de verificação do vício resultante da preterição desse direito» (15).

Isto não significa, no entanto, que a sentença recorrida mereça confirmação.

Merecê-la-ia, a nosso ver inequivocamente, caso o acto impugnado fosse simplesmente a liquidação adicional de IS. Mas, não podemos olvidá-lo, a presente impugnação judicial foi deduzida na sequência do indeferimento da reclamação graciosa que o ora Recorrido deduziu contra aquele acto tributário.

Como judiciosamente observam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, «Poderá também considerar-se convalidado o acto primário que enferme de vício de violação do direito de audição se o interessado veio a utilizar meios de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) e neles acabou por ter oportunidade de se pronunciar sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau. Em situações deste tipo, quer o acto primário tenha sido mantido quer tenha sido revogado e substituído pelo acto de segundo grau, a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau, pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação. Porém, se a reclamação graciosa e o recurso hierárquico são facultativos e o interessado impugna contenciosamente o acto primário, não ocorrerá qualquer convalidação, subsistindo o vício de preterição do direito de audição, se o acto primário enfermava dele. Isto é, não é apenas por o interessado ter a possibilidade de impugnar administrativamente o acto primário, mas apenas quando tenha deduzido efectivamente uma impugnação e nela se tenha pronunciado sobre as questões sobre as quais era necessário dar-lhe oportunidade de se pronunciar, que se pode considerar convalidado o acto, por ter sido atingida, antes de ser concluída a actividade administrativa, a finalidade visada por lei com a concessão daquele direito» (16).

Ou seja, porque o ora Recorrido interpôs reclamação graciosa da liquidação adicional e neste meio de reacção administrativa teve a oportunidade de se pronunciar sobre a liquidação adicional e sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar, devemos considerar que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação. Na verdade, parafraseando os citados Autores, podemos afirmar que a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau (por que foi decidida a reclamação graciosa), pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação.

Pelo que deixámos dito, entendemos que a sentença recorrida, que anulou a liquidação adicional impugnada com fundamento na preterição do direito de audiência, não fez correcto julgamento, pelo que, concedendo-se provimento ao recurso, será revogada.

Na improcedência desse vício, resta para apreciação o vício de caducidade do direito à liquidação invocado pelo ora Recorrido na petição inicial e que a sentença, implicitamente, deu como prejudicado (17).

Devem, pois, os autos regressar à 1.ª instância, a fim de aí, após fixação da factualidade pertinente, ser apreciada a questão da caducidade do direito à liquidação.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Destinando-se a audiência dos interessados a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para um cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audiência constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão, a menos que seja inequívoco que esta só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto e que, por isso, se impunha aproveitá-la pela aplicação do princípio geral do aproveitamento do acto administrativo.

II - A possibilidade de aplicação do princípio do aproveitamento do acto exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso, com vista a aferir se se está ou não perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela participação da requerente.

III - Para a formulação do juízo de prognose póstuma, no âmbito de aplicação do princípio do aproveitamento do acto tributário, é irrelevante a procedência ou improcedência dos vícios invocados na impugnação judicial.

IV - O facto de a matéria tributável que serviu de base à liquidação se dever considerar já estabilizada e fixada em procedimento autónomo de avaliação no qual o contribuinte teve oportunidade de participar, não significa, sem mais, que seja dispensável a notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação pois o direito de audiência não tem como única finalidade a possibilidade de participar na fixação da matéria colectável, antes podendo essa participação (que o direito de audiência visa assegurar) assumir muitos outros domínios da formação da decisão final.

V - Tendo o contribuinte interposto reclamação graciosa da liquidação adicional e neste meio de reacção administrativa tido a oportunidade de se pronunciar sobre a liquidação adicional e sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar, devemos considerar que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.^a instância, a fim de aí ser conhecida a questão respeitante à invocada caducidade do direito à liquidação.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) «1. Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, quando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor.

2. O disposto no n.º 1 aplica-se às primeiras transmissões gratuitas isentas de imposto do selo, bem como às previstas na alínea e) do n.º 5 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004, inclusive».

Estas disposições legais foram posteriormente revogadas pelo art. 5.º da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de Novembro.

(²) «A tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista na tabela geral, aplicam-se as regras de determinação da matéria tributável do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)».

(³) «Nas partilhas judiciais ou extrajudiciais, o valor do excesso de imóveis sobre a quota-parte do adquirente, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º, é calculado em face do valor patrimonial tributário desses bens adicionado do valor atribuído aos imóveis não sujeitos a inscrição matrerial ou, caso seja superior, em face do valor que tiver servido de base à partilha».

(⁴) «Quando houver de proceder-se à avaliação de bens imóveis, à discriminação ou à destrinça de valores patrimoniais tributários de prédios já inscritos na matriz, todas as diligências, procedimentos e critérios de avaliação serão os estabelecidos no CIMI».

(⁵) «Quando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe de finanças promove a competente liquidação adicional», na redacção anterior à que lhe foi dada pelo art. 97.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

(⁶) «São anuláveis os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou outras normas jurídicas aplicáveis, para cuja violação se não preveja outra sanção».

(⁷) DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotação 15 ao art. 60.º, págs. 515 e segs.

(⁸) Cfr. o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 441/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 7 de Outubro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2014/32410.pdf>), págs. 13 a 20, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/212bcafe7f4d180f80257c6f04ea9c0?OpenDocument>.

(⁹) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 14 de Fevereiro de 2008

(<https://dre.pt/application/dir/pdfgratiasac/2007/32210.pdf>), págs. 386 a 392, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3d268a41bfe236798025728f0050532e?OpenDocument>.

(¹⁰) «1. O actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

2. Constitui motivo de ilegalidade, para além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação».

(¹¹) «A avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa».

(¹²) Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e loc. cit.*

(¹³) Cfr. o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1374/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/29e75cff6637cdef80257d7800526d92?OpenDocument>.

(¹⁴) Cfr. art. 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa, que reza: «O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito».

(¹⁵) Cfr. o já citado acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1374/13.

(¹⁶) *Ob. e loc. cit.*

(¹⁷) Salvo o devido respeito, atento o disposto no art. 124.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), do CPPT, a sentença deveria ter começado por apreciar a invocada caducidade do direito à liquidação, quer porque foi esse vício que o Impugnante invocou em primeiro lugar (sendo que a preterição de formalidade legal por preterição do direito de audiência apenas foi invocada a título subsidiário, como resulta inequivocamente do facto dessa invocação, na petição inicial, surgir só depois da alegação tendente a demonstrar a caducidade do direito de liquidar e precedida da expressão «*Sem conceder*»), quer porque o seu conhecimento prioritário conferiria ao Impugnante uma mais eficaz tutela dos seus direitos (na medida em que, ao contrário do vício por preterição de formalidade legal, obstará à renovação do acto impugnado).

Acórdão de 25 de Junho de 2015.

Assunto:

Liquidação correctiva. Impugnação do acto de liquidação correctivo. Efeito do recurso hierárquico.

Sumário:

- I — Não se conformando com o acto tributário, o recorrente deduziu reclamação graciosa, que foi objecto de deferimento parcial, passando a considerar-se o estado civil do reclamante como casado.
- II — Perante uma decisão de indeferimento, aqui parcial da reclamação graciosa tem o contribuinte modo de reagir contenciosamente contra o acto lesivo que tal decisão comporta, ou optar por não reagir contenciosamente contra ele e tentar que a Administração Tributária, em sede de recurso hierárquico, venha a dar-lhe razão.
- III — Deixando esgotar o prazo de 15 dias para impugnar a decisão da reclamação graciosa, pode ainda nos 15 dias seguintes apresentar recurso hierárquico, mas a interposição de tal recurso não interrompe ou suspende o prazo de execução da decisão proferida na reclamação graciosa que total ou parcialmente haja indeferido o pedido do contribuinte, proferindo novo acto de liquidação.
- IV — Tal recurso hierárquico tem efeito meramente devolutivo — graciosa — artigo 76.º e 67.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário.
- IV — O segundo acto de liquidação é um acto meramente correctivo do acto anterior que substituiu não podendo ser objecto de impugnação judicial.
- V O recorrente não invoca que esta 2.ª liquidação correctiva, ou acto de execução, não tenha dado integral e correcta execução ao que havia sido decidido, em sede de reclamação graciosa, ou que exceda os limites do acto exequendo nem imputa à liquidação agora impugnada (2.ª) qualquer ilegalidade que não afectasse já a liquidação originária inicial.
- VI — Assim, não pode impugnar este 2.º acto de liquidação por não existir uma “nova liquidação, autónoma e distinta da anterior”, que ele não atacou contenciosamente, deixando que se tornasse caso decido o entendimento da Administração Tributária.

Processo n.º: 1483/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu
de 31 de Julho de 2013

Julgou a Impugnação improcedente por não provada.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no processo de impugnação n.º 127/12.6BEVIS, apresentada contra o acto de liquidação de IRS e juros compensatórios do exercício de 2009, com o n.º 2011 5001839703, no montante total de € 31.826,66, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. O presente recurso vem interposto de douda sentença que julgou verificada a excepção dilatória de inimpugnabilidade da liquidação de IRS e juros compensatórios do exercício de 2009, com o n.º 2011 5001839703, no montante total de € 31.826,66, e absolveu a Fazenda Pública.

2. O cerne da questão reside em saber se o recorrente pode ou não impugnar uma liquidação efectuada na sequência de uma decisão de deferimento parcial de uma reclamação graciosa apresentada em relação a uma anterior liquidação, relativa ao mesmo imposto e ao mesmo período temporal.

3. O n.º 1 do artigo 140º do CIRS refere expressamente que os sujeitos passivos podem impugnar uma liquidação de IRS, não estabelecendo qualquer limite, designadamente, não estabelece como impedimento legal o facto desta liquidação resultar de uma outra liquidação anulada por erro da recorrida.

4. Dos artigos 97º, n.º 1, a) do CPPT e 95º, n.º 1 da LGT, inexistente alguma liquidação excluída do direito à dedução da impugnação judicial.

5. A douda sentença invoca, como fundamento legal, os artigos 76º; 97º, n.º 1, als a) e p), e n.º 2; 102º n.º 1, todos do CPPT; os artigos 58º, n.º 2, al. b); e 89º, n.º 1, al. c), ambos do CPTA; os artigos 288º, n.º 1, al. e); 493º, n.ºs 1 e 2; 495º, todos do CPC.

6. No entanto, de toda a panóplia de artigos legais invocados, não se vê, salvo o devido respeito, em nenhum deles, fundamento legal para a inimpugnabilidade do acto de liquidação em causa.

7. A verdade é que, estamos perante um acto com eficácia externa e lesividade própria, cuja fundamentação legal é inexistente.

8. Deste modo, a douda sentença proferida é nula, ao abrigo do disposto no artigo 615º n.º 1, al. b) do CPC, aplicável por remissão do art. 2º al. e) do CPPT, nulidade esta que expressamente se invoca para os devidos efeitos legais.

9. Por outro lado, quando é emitida esta segunda liquidação, o acto que lhe deu origem ainda não se tinha cristalizado na ordem jurídica,

10. Pois, a segunda liquidação é emitida a 07.05.2011, e o ora recorrente ainda tinha 90 dias, contados a partir de 28.09.2011, para reagir contenciosamente à decisão que lhe serviu de fundamento.

11. Assim, quando a liquidação é emitida na decorrência do deferimento parcial da reclamação graciosa, o prazo para reagir contra a primeira liquidação não se encontrava precludido.

12. Pelo contrário, foi tal facto que serviu de fundamento para que o próprio recorrente deixasse de reagir contra a primeira liquidação e impugnasse judicialmente a decisão do recurso hierárquico...

13. Pois, o acto lesivo dos seus direitos tinha deixado de ser aquele para passar a ser este.

14. Assim sendo, a douda sentença é nula ao abrigo do disposto no artigo 615º n.º 1, al. c) do CPC, aplicável por remissão do art. 2º al. e) do CPPT.

Requereu que o recurso seja julgado procedente, por provado revogando-se a sentença e, consequentemente, substituindo-a por outra que admita a impugnação judicial contra a liquidação de IRS n.º 2011 5001839703, respeitante ao exercício de 2009, no montante de € 31.826,66.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

A decisão recorrida considerou provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1- Em 07/03/2011, o Impugnante apresentou junto do Serviço de Finanças de Armamar reclamação graciosa visando a liquidação de IRS do ano de 2009 no valor de 38.539,70€, datada de 26/01/2011, - cfr. doc. de fls. 2 e ss. do processo de reclamação n.º 2500201104000048 e apenso aos autos.

2- Por despacho de 05/04/2011, o Chefe de Divisão (com competência delegada pelo Director de Finanças) proferiu decisão de deferimento parcial da reclamação, no sentido de ser considerado “o estado civil do reclamante casado” - cfr. docs. de fls. 18 a 39 do processo de reclamação n.º 2500201104000048 apenso aos autos.

3- Em 07/04/2011, o ora Impugnante foi notificado da decisão referida no ponto anterior, nos seguintes termos:

“Fica por este meio notificado de que, por despacho datado de 2011, foi DEFERIDA PARCIALMENTE a reclamação em epígrafe, tendo por base os fundamentos constantes do documento em anexo.

Caso não se conforme com a decisão agora comunicada, poderá, querendo e se não o tiver já feito deduzir impugnação judicial, dirigida ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, no prazo de quinze dias a contar da data de assinatura do Aviso de Recepção, nos termos do n.º 2 do artigo 102º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Poderá ainda interpor Recurso Hierárquico, nos termos do n.º 1 do artigo 76.º do mesmo Código, dirigido ao Ministro das Finanças, no prazo de 3 dias contados daquela data. [...]” - cfr. Fls. 40 a 42 do processo de reclamação n.º 2500201104000048 apenso aos autos.

4- Em 15/04/2011, o Impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Armamar recurso hierárquico da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa por si apresentada – cfr. Fls. 2 e ss. do processo de recurso hierárquico referente à reclamação n.º 2500201104000048 apenso aos autos.

5- Em 06/09/2011, a Directora de Serviços de IRS (por subdelegação) negou provimento ao recurso hierárquico – cfr. Fls. 10 e ss. do processo de recurso hierárquico referente à reclamação n.º 2500201104000048 apenso aos autos.

6- Em 28/9/2011, o Impugnante foi notificado do despacho proferido no ponto anterior, com a indicação de que do mesmo poderia reagir contenciosamente “nos termos do n.º 2 do artigo 76.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, no prazo de 90 dias e dirigido ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, salvo se, contra a decisão recorrida, já tiver sido deduzida impugnação judicial” - cfr. Doc. Fls. 15 do processo de recurso hierárquico.

7- Na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa referida em 1. e 2, foi emitida, em 07/05/2011, a liquidação de IRS do ano de 2009 n.º 2011 5001839703, com coeficiente conjugal 2,00, que deu origem à nota de cobrança n.º 2011270447, no montante de 31.826,66€ - cfr. doc. Fls. 5 do processo de reclamação n.º 2500201104000137 apenso aos autos.

8- Em 17/06/2011, o Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação correspondente à nota de cobrança referida no ponto anterior – cfr. docs. fls. 2 e ss. do processo de reclamação n.º 2500201104000137 apenso aos autos.

9- Em 19/07/2011, foi proferido despacho de arquivamento da reclamação. - cfr. docs. de fls. 2 e ss. do processo de reclamação n.º 2500201104000137 apenso aos autos.

10- Em 20/07/2011, o Impugnante foi notificado da decisão de arquivamento da reclamação graciosa e, ainda, que, “*Caso não se conforme com a decisão agora comunicada, poderá, querendo e se não o tiver já feito, deduzir impugnação judicial, dirigida ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.*

Poderá, ainda, interpor Recurso Hierárquico, nos termos do n.º 1 do artigo 76.º do mesmo Código, dirigido ao Ministro das Finanças, no prazo de 30 dias contados daquela data. [...]” - cfr. docs. de fls. 17 e ss. do processo de reclamação n.º 2500201104000137 apenso aos autos.

11 – Em 19/09/2011, o Impugnante apresentou na Direcção de Finanças de Viseu recurso hierárquico da decisão de arquivamento da reclamação graciosa – cfr. docs. de fls. 2 e ss. do processo de recurso hierárquico referente à reclamação n.º 2500201104000137 apenso aos autos.

12- Por despacho de 11/11/2011, o recurso hierárquico referido no ponto anterior foi indeferido, com a fundamentação que aqui se dá por integralmente reproduzida. - cfr. docs. de fls. 18 e ss. do processo de recurso hierárquico referente à reclamação n.º 2500201104000137 apenso aos autos.

13- Em 17/02/2012, deu entrada via Fax, no Serviço de Finanças de Armamar a presente impugnação. Cfr. Fls. 43 dos autos.

Questão objecto de recurso:

1- Nulidade da sentença com fundamento no disposto no artº 615º n.º 1, al. c) do Código de Processo Civil, por contradição entre os fundamentos e a decisão.

2- Pode o recorrente pode impugnar uma liquidação efectuada na sequência de uma decisão de deferimento parcial de uma reclamação graciosa, apresentada em relação a uma anterior liquidação, relativa ao mesmo imposto e ao mesmo período temporal, de que interpôs recurso hierárquico que confirmou a decisão proferida nessa reclamação, sem atacar contenciosamente a decisão deste recurso hierárquico?

1- Nulidade da sentença.

A sentença recorrida definiu do seguinte modo a relação material controvertida:

«Como resulta do probatório o Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRS do ano de 2009 no valor de € 38.539,70 datada de 26.01.2011, a qual foi deferida parcialmente. Desta decisão interpôs recurso hierárquico que veio a ser indeferido e cuja decisão de indeferimento lhe foi notificada em 28.09.2011 com a indicação de que da mesma poderia reagir contenciosamente “nos termos do n.º 2 do artigo 76.0 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no prazo de 90 dias e dirigido ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, salvo se, contra a decisão recorrida, já tiver sido deduzida impugnação judicial “.

Desta decisão de indeferimento o Reclamante nada fez ou dela reagiu.

Ora, ao não reagir pela via contenciosa do indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, estas decisões consolidaram-se na ordem jurídica, por já não serem susceptíveis de impugnação contenciosa. E o acto de liquidação que é emitido na sequência da decisão de deferimento apenas parcial da reclamação graciosa e que, em suma, substituiu a anterior liquidação, mais não é do que um ato de execução daquela decisão de deferimento

parcial da reclamação graciosa - que se estabilizou na ordem jurídica, constituindo caso decidido - e que não é contenciosamente impugnável.

Ou seja, o ato de liquidação ora impugnado é um mero ato de execução da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, limitando-se a pôr em prática um ato anterior, do qual o Impugnante poderia reagir contenciosamente, nada acrescentando nem retirando, a esse ato, antes mantendo na ordem jurídica a resolução individual e concreta constante dessa decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa.

Permitir ao Impugnante reagir contenciosamente contra esta segunda liquidação, seria dar-lhe oportunidade para reagir contra a estipulação contida no deferimento parcial da reclamação graciosa - através da impugnação judicial da liquidação que foi emitida na sua decorrência - quando já se encontrava precludido, pela sua própria inação, o prazo para reagir contra aquela (arts. 76.º e 97.º, n.º 1, alíneas a) e p) e n.º 2, 102.º, n.º 1 do CPPT e art. 58.º, n.º 2, al. b) do CPTA).

Em face do exposto, é de considerar que se verifica a excepção dilatória de inimpugnabilidade do ato, que determina a absolvição da Fazenda Pública da instância (arts. 89.º, n.º 1 al. c) do CPTA ex vi art. 2.0, al. c) do CPPT, arts. 288.º, n.º 1, al. e), 493.º, n.ºs 1 e 2 e 495.º do CPC ex vi art. 2.º, al. e) do CPPT).».

Diversa do erro de julgamento, a contradição entre os fundamentos e a decisão é, como ensina Amâncio Ferreira in Manual de Recursos em Processo Civil, 9ª edição, pag. 56 «a oposição entre os fundamentos e a decisão não se reconduz a uma errada subsunção dos factos à norma jurídica nem, tão pouco, a uma errada interpretação dela». A contradição entre os fundamentos e a decisão prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 668º, verifica-se quando «a construção da sentença é viciosa, uma vez que os fundamentos referidos pelo Juiz conduziram necessariamente a uma decisão de sentido oposto ou, pelo menos, de sentido diferente» daquele que apontavam os fundamentos dela constantes.

A sentença recorrida profere uma decisão que é o corolário lógico dos fundamentos que expressa, não se encontrando, por isso, ferida da apontada nulidade.

A divergência que o recorrente exprime relativamente a ela enquadra-se num apontado erro de julgamento decorrente da não consideração global de toda a factualidade que o recorrente entende relevante para a mesma, e seguindo o enquadramento jurídico que propõe.

2- Erro de julgamento

O recorrente entende que:

1. «Quando é emitida esta segunda liquidação, o acto que lhe deu origem ainda não se tinha cristalizado na ordem jurídica, (...)

2. Esta segunda liquidação é emitida a 07.05.2011 (facto provado n.º 7), na sequência da notificação efectuada a 07.04.2011 do deferimento parcial da reclamação graciosa apresentada,

3. contudo, a 15.04.2011, portanto ainda antes da emissão da segunda nota de liquidação, foi apresentado recurso hierárquico (facto provado n.º 4), sendo que o despacho que negou provimento a este foi proferido a 06.09.2011 (facto provado n.º 5),

4. sendo que de tal decisão o recorrente poderia ter lançado mão à impugnação judicial no prazo de 90 dias, a contar da sua notificação que foi efectuada a 28.09.2011.

5. Ou seja, quando é emitida a 2ª nota de liquidação, ainda a decisão que lhe serviu de fundamento não tinha transitado na ordem jurídica.

6. (...)

7. Assim, quando a liquidação é emitida na decorrência do deferimento parcial da reclamação graciosa, o prazo para reagir contra a primeira liquidação não se encontrava precludido.

8. Pelo contrário, foi tal facto que serviu de fundamento para que o próprio recorrente deixasse de reagir contra a primeira liquidação, impugnando judicialmente a decisão do recurso hierárquico...

9. Pois, o acto lesivo dos seus direitos tinha deixado de ser aquele para passar a ser este.»

Existe, pois acordo que o recorrente foi notificado do acto de liquidação n.º 20115000038502 de IRS de 2009.

Não se conformando com tal acto tributário, o recorrente deduziu reclamação graciosa, que foi objecto de deferimento parcial, passando a considerar-se o estado civil do reclamante como casado, mantendo-se todos os demais pressupostos de facto e de direito do acto tributário de liquidação.

Do indeferimento parcial da reclamação o recorrente interpôs recurso hierárquico, que foi objecto de indeferimento.

Do despacho de indeferimento não foi interposta impugnação judicial, no prazo legal.

Convém aqui indicar que, nos termos do disposto no artº 102, nº 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, o prazo de impugnação será de 15 dias a contar da notificação.

Mas o contribuinte, perante da decisão de indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa que apresentou contra o acto de liquidação dispõe de dois modos de reacção:

1- impugnação em 15 dias após a notificação do indeferimento – artº 102, nº 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário;

2- recurso hierárquico *artº 76º, nº 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário* – no prazo de 30 dias a contar da notificação do indeferimento da reclamação graciosa – *artº 76º e 66º, nº 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário* – que tem efeito meramente devolutivo - *artº 76º e 67º, nº 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário* –.

Significa isto que, perante uma decisão de indeferimento, aqui parcial da reclamação graciosa tem o contribuinte modo de reagir contenciosamente contra o acto lesivo que tal decisão comporta, ou optar por não reagir contenciosamente contra ele e tentar que a Administração Tributária, em sede de recurso hierárquico, venha a dar-lhe razão.

Deixando esgotar o prazo de 15 dias para impugnar a decisão da reclamação graciosa, pode ainda nos 15 dias seguintes apresentar recurso hierárquico, como fez o recorrente, mas a interposição de tal recurso não interrompe ou suspende o prazo de execução da decisão proferida na reclamação graciosa que total ou parcialmente haja indeferido o pedido do contribuinte.

Assim, o recorrente colocou-se numa situação em que a Administração Tributária não estava impedida de praticar o acto de liquidação, como fez, a partir do 15º dia após a notificação do indeferimento, pese embora estivesse pendente o recurso hierárquico.

Para além disso, como não havia sido deduzida qualquer impugnação judicial, nos termos do disposto no artº 76º, nº 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, a decisão de indeferimento do recurso hierárquico era também susceptível de impugnação contenciosa, no prazo de 90 dias, artigo 102.º, nº 2, alínea e), do Código de Procedimento e Processo Tributário - «*notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma*».

Sendo certo que o recurso hierárquico da decisão proferida em sede de reclamação graciosa implica um novo exame das questões submetidas a apreciação da Administração Tributária, com amplas faculdades confirmativas, revogatórias, modificativas e substitutivas, em todos os seus aspectos, pela autoridade superior que se substitui àquela de cuja decisão se recorre, apreciando e resolvendo o assunto como se fosse apreciado pela primeira vez, a lei, como refere Jorge de Sousa, in Código de Procedimento e Processo Tributário, 6ª ed., 2011, I vol., pag 614, «*quando fala em efeito suspensivo, alude à suspensão da executibilidade da decisão, que deriva da interposição do recurso*».

Nesse sentido, o efeito suspensivo contrapõe-se ao efeito devolutivo, que consiste em da interposição do recurso derivar apenas a atribuição à entidade para quem se recorre da possibilidade de alterar ou anular a decisão recorrida (como sucede também quando o efeito é suspensivo), podendo, no entanto, a decisão ser imediatamente executada».

Em 07.04.2011 foi o recorrente notificado do deferimento parcial da reclamação graciosa que havia apresentado. Em 15.04.2011, foi apresentado recurso hierárquico que veio a ser indeferido por despacho que negou provimento a este foi proferido a 06.09.2011.

Entretanto foi emitida em 07.05.2011 segunda nota de liquidação, dando execução à decisão proferida na reclamação graciosa cuja decisão não fora objecto de impugnação contenciosa e estava pendente de recurso hierárquico com efeito meramente devolutivo.

Esta segunda liquidação contém apenas tudo quanto se havia decidido na reclamação graciosa, apresentando-se como acto de execução da sua decisão.

O recorrente que não reagira contenciosamente contra a decisão da reclamação graciosa decidiu, igualmente, não atacar contenciosamente a decisão de indeferimento proferida no recurso hierárquico.

No seu entender, a emissão do segundo acto de liquidação abriu-lhe de novo a possibilidade de percorrer todos os meios gratuitos e contenciosos de defesa previstos no Código de Procedimento e Processo Tributário. Assim poderia ser se ele houvesse alegado que este acto de liquidação era um acto de liquidação diverso daquele que deu execução à decisão que indeferiu a reclamação graciosa que apresentou contra o 1º acto de liquidação. Mas nem o recorrente alegou que haja um diverso acto de liquidação, desconforme com a decisão proferida na reclamação graciosa, nem efectivamente se descortina qualquer desconformidade com essa decisão. Trata-se, como refere o Magistrado do Ministério Público, pois, «*de uma mera liquidação correctiva da inicial/acto de execução*» e que se limitou a dar execução ao decidido em sede de impugnação administrativa. A liquidação subsequente à reclamação parcialmente procedente, no caso concreto, tem natureza executiva da decisão proferida, não tendo autonomia para efeitos de nova impugnação judicial na medida em que não constitui uma “nova liquidação, autónoma e distinta da anterior”, ou seja, no caso concreto não estamos perante uma liquidação que nada tem a ver com a que a tenha precedido, além da circunstância de o seu aparecimento ter sido motivado pela anulação/revogação da originária. Analisados os elementos nucleares dos dois actos de liquidação tributária verifica-se a absoluta coincidência dos dois actos de liquidação, com excepção do estado civil do contribuinte evidenciando que o segundo acto de liquidação apenas tem a natureza de correctivo do primeiro.

O recorrente não invoca que esta 2ª liquidação correctiva, ou acto de execução, não tenha dado integral e correcta execução ao que havia sido decidido, em sede de reclamação graciosa, ou que exceda

os limites do acto exequendo nem imputa à liquidação agora impugnada (2ª) qualquer ilegalidade que não afectasse já a liquidação originária inicial.

Assim, tal como entendeu a decisão recorrida só pode concluir-se que não havendo sido atacada a decisão proferida no recurso hierárquico lançando mão da via contenciosa, permitiu o recorrente que se consolidasse na ordem jurídica tudo quanto dela constava e que, na presente situação se referia tão só corrigir o estado civil do recorrente, mantendo, rigorosamente, os mesmos pressupostos de facto e de direito da liquidação inicial, não podendo impugnar o acto de liquidação correctivo.

Quando o recorrente decidiu atacar a liquidação adicional utilizando os meios gratuitos, para chegar à via contenciosa, persistindo o seu desacordo, não poderia ter deixado, como fez, que se tornasse caso decido o entendimento da Administração Tributária.

A sentença recorrida não enferma, pois, do apontado vício de erro de julgamento quando considera verificada a excepção dilatória de inimpugnabilidade do ato, que determina a absolvição da Fazenda Pública da instância - arts. 288.º, n.º 1, al. e), 493.º, n.ºs 1 e 2 e 495.º do Código de Processo Civil ex vi art. 2.º, al. e) do Código de Procedimento e Processo Tributário —.

Deliberação

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Junho de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.



APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho, e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.
